الجزاءات المترتبة على مخالفات قانون الضريبة العامة على المبيعات في التشريع الأردني

دراسة مقارنة

إعداد

الطالب : منذر صالح علي الحمد

المشرف

الأستاذ الدكتور عادل فليح العلي

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في القانون

كلية الدراسات العليا

جامعة الإسراء الخاصة

كانون ثاني 2011

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

أَلَمْ نَشْرَحْ لَكَ صَدْرَكَ (1) وَوَضَعْنَا عَنْكَ وِزْرَكَ (2) الَّذِي أَنْقَضَ ظَهْرَكَ (3) وَرَفَعْنَا لَكَ ذِكْرَكَ (4) فَإِنَّ مَعَ الْعُسْرِ يُسْرًا (5) إِنَّ مَعَ الْعُسْرِ يُسْرًا (6) فَإِذَا فَرَغْتَ فَانْصَبْ (7) وَإِلَى رَبِّكَ فَارْغَبْ (8)

جامعة الإسراء
نموذج تفويض

أنا منذر صالح علي الحمد أفوض جامعة الإسراء بتزويد نسخ من رسالتي / أطروحتي للمكتبات أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبها.

التوقيع:

التاريخ:

The Isra University
Authorization Form

I, Monther Saleh Ali Alhamad, authorize the Israa University to supply copies of my Thesis/ Dissertation to libraries or establishments or individuals on request.

Signature:

Date:

بســـم اللـــــــه الرحـــمن الرحيـــم

قرار لجنة المناقشة

نوقشت رسالة الماجستير للطالب **منـــذر صـــالح الحمـــد** بتـــاريخ ١٣/ ١/ ٢٠١١

وعنوانها **(الجزاءات المترتبة على مخالفات قانون الضريبة العامة على المبيعـــات فـــي التشريع الأردني – دراسة مقارنة (١))**

وأجيزت بتاريخ ١٣/ ١/٢٠١١ .

أعضاء لجنة المناقشة :

اسم العضو	التوقيع
أ.د.عادل العلي	....
د.حمدي قبيلات	....
د.أكرم الفايز	....
أ.د.مصلح الصرايرة	....

شكر وتقدير وعرفان

يود الباحث أن يتقدم بالشكر الخالص إلى استاذنا الجليل الدكتور عادل العلي عميد كلية الحقوق في جامعة الإسراء الذي تفضل بالموافقة على الإشراف على هذه الرسالة على الرغم من مسئولياته الجسام فقد كان على الدوام عونا لطلابه جزاه الله عني وعنهم خير الجزاء ولا يفوتني أن أتقدم بالشكر والامتنان لكل من سلهم بعلمه وا ٍرشاده ومعونته في إخراج هذا البحث إلى حيز الوجود واخص بالشكر زملائي في العمل الذين ساعدوني كثيرا كما أتقدم بالشكر بصفة خاصة لجميع أساتذة كلية الحقوق في جامعة الإسراء.

إهداء

الى والدي الحبيب وذكرى لوالدتي المرحومة وفاءً لما علماني من قيم وإلى زوجتي و أبنائي الأعزاء ،وإلى كل من علمني حرفاً وإلى كل الشرفاء العاملين في مجال العلم والعمل لهم جميعاً أهدي تحيتي اعترافاً مني لهم بالفضل والجميل.

اللهم انفعنا بما علمتنا وعلمنا ما ينفعنا ، إنك أنت السميع العليم

الفهرس

ملخص باللغة العربية

الجزاءات المترتبة على مخالفات قانون الضريبة العامة على المبيعات في التشريع الأردني دراسة مقارنة.

إعداد الطالب

منذر صالح علي الحمد

المشرف

الأستاذ الدكتور عادل فليح العلي

تناولت هذه الرسالة موضوع الجزاءات المترتبة على مخافة المكلف لالتزاماته في قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم 6 لسنة 1994 وتعديلاته، هادفة إلى بيان الالتزامات والواجبات التي تقع على عاتق المكلف والآثار المترتبة على مخالفتها من خلال دراسة النظرية العامة للجريمة الضريبية ومفهومها وطبيعتها وأركانها وبيان الالتزامات المتعلقة بالتسجيل وتقديم الإقرارات الضريبية ودفع الضريبة وتوريدها في المواعيد المحددة ثم الانتقال في الفصل الثاني لدراسة الآثار المترتبة على الجنح والمخالفات والآثار المترتبة على جرائم التهرب الضريبي وبيان حالات المخالفات وحالات التهرب الضريبي والجزاءات المفروضة عليها.

أما الفصل الثالث فقد تم تخصيصه للحديث عن الجوانب الإجرائية في مخالفة المكلف لالتزاماته وتشمل الجهة المختصة بتحريك الدعوى والمحكمة المختصة بالنظر والانتقال إلى الحديث عن التنفيذ والمصالحة.

ويشار هنا أننا قمنا بإجراء المقارنة بين التشريع الضريبي الأردني والتشريع الضريبي اللبناني والتشريع المصري وذلك من أجل الوقوف على التجارب التشريعية الأخرى وإمكانية الاستفادة منها.

مقدمـــــة

تطور مفهوم الفكر الضريبي لدى الدولة فقد توسعت وظائفها نتيجة الأزمات الاقتصادية التي شهدها العالم فانتقلت من الدولة الحارسة إلى الدولة الراعية وأصبحت مهامها تتعدى الدفاع والأمن وتحقيق العدالة للتأثير على جميع مناحي الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية لتأمين الاستقرار والتوازن الاقتصادي والاجتماعي ودفع عملية التنمية والتطور من خلال استخدامها لسياسات مالية واقتصادية مختلفة تؤثر في النشاط الاقتصادي والاجتماعي ، ونتيجة لذلك فقد ازدادت حاجة الدولة إلى مصادر تمويل جديدة لوظائفها المتطورة ، ومن ثم كان للضرائب باعتبارها من أهم الأدوات الماليةدوراً مهماً في تعبئة الموارد من ناحية وتوجيهها لتحقيق الأهداف المرسومةمسبقًا، فلم تعد الضريبةوفقًا لذلك غاية بحد ذاتها وإنما وسيلة تسعى الدولة من خلالها لتطبيق سياساتها وتحقيق غاياتها وأهدافها المتمثلة في تحقيق التنمية الاقتصادية والعدالة الاجتماعية والاستقرار الاقتصادي .

وباتجاه تحقيق تلك الأهداف ظهرت الحاجة إلى الضريبة على المبيعات كبديل عن الضرائب الجمركية على اعتبار أن الضرائبالجمركية كانت تشكل عائقاً أمام مدخلات الإنتاج المحلي والتصدير كونها مفروضة بنسبة مرتفعة على المواد الأولية ، ولأن هدف الدولة الأساسي زيادة معدلات النمو من خلال زيادة الإنتاج المحلي سواء كان ذلك للسوق المحلي أو للتصدير ومن ثم فقد تم إقرار إستراتيجية التحول من الضرائب الجمركية إلى ضريبة القيمة المضافة (المبيعات) كوسيلة لتوفير الإيرادات للخزينة وذلك من خلال إقرار قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (6) لسنة 1994.

وتعتبر الضريبة العامة على المبيعات هي إحدى أشكال الضرائب الأكثر تطوراً وقد اعتمدت لتفادي العيوب التي أخذت على الضريبة المتتابعة التي تفرض على مختلف المعاملات في مختلف مراحلها أي التي تفرض على قيمة كل سلعة عدة مرات حتى وصولها إلى المستهلك النهائي ، ويقع عبء الضريبة العامة على المبيعات على المستهلك النهائي وهي ضريبة غير مباشرة تقع على السلعة أو الخدمة باعتبار ذلك أحد المظاهر الخارجية للتصرف بالدخل، وتتميز بتوزيع العبء الضريبي على أكبر عدد ممكن من المكلفين.

إن ضريبة المبيعات تختلف عن الضرائب الأخرى باعتبارها من الضرائب غير المباشرة التي يتحمل عبئها النهائي المستهلك ويقوم بتحصيلها وتوريدها المنتج الصناعي أو مؤدي الخدمة

أو التاجر الذي بلغت مبيعاته حد التسجيل المعين وفقاً لأحكام القانون ، وبالتالي فهي بمثابة الأمانة في حسابات المكلف الذي يتوجب عليه توريدها.

لقد بدأ تطبيق الضريبة العامة على المبيعات في مرحلة أولى على نطاق ضيق كضريبة مكوس (ضريبة على الانتاج المحلي) عام 1926 مروراً بعدة مراحل حتى انتهت إلى الشكل الحالي كضريبة مبيعات والتي أصبحت نافذة اعتباراً من تاريخ 1994/5/31 بموجب القانون رقم (6) لسنة 1994 والمعدل بموجب القانون المؤقت رقم (29) لسنة 2009 وهو أشبه ما يكون بنظام ضريبة القيمة المضافة عالمياً (VAT) Value Added Tax ، حيث مر هذا التشريع بعدة مراحل تطور قبل أن يصل إلى الشكل الحالي.

وعند الانتقال إلى تطبيق المرحلة الثانية في مطلع عام 2001 وما صاحب ذلك من دخول قطاع التجارة وكافة القطاعات الأخرى علاوة على التخفيضات المتتالية لحد التسجيل متزامناً مع عدم تنامي الوعي الضريبي بنفس وحجم التوسع في القاعدة الضريبية مما أدى إلى تزايد الأخطاء والمخالفات التي وقع بها المكلفون .

أهمية البحث

تظهر أهمية الحاجة لبحث هذا الموضوع من أجل التعرف على الالتزامات والواجبات المترتبة على المكلف المفروضه بموجب أحكام هذا القانون والآثار المترتبة على هذه المخالفات والجنح وجرائم التهرب الضريبي المرتبطة بها والإجراءات التنفيذية نظراً لما تحتله الضريبة العامة على المبيعات من أهمية كبرى في النظام الضريبي الأردني كرافد أساسي لخزينة الدولة حيث تشكل ما نسبته 40% من الإيرادات العامة وما تثيره من مشاكل عديدة الأمر الذي يتطلب دراستها والعمل على وضع الحلول المناسبة لها وخاصة ما يتعلق منها بموضوع البحث وهو إخلال المكلف بالتزاماته والجزاءات المترتبة نتيجة ذلك الإخلال خاصة وأن هذا الموضوع يثير جوانب قانونية متعددة يتعلق بتحديد الجريمة الضريبية وأركانها والتي تختلف إلى حد ما عن الجريمة بصورة عامة ، ثم الجزاءات المترتبة على ذلك والاختلافات الواضحة بين القواعد العامة في قانون أصول المحاكمات الجزائية والقانون الضريبي وخاصة فيما يتعلق بصلاحية تحريك الدعوى.

وهي من المواضيع الحديثة التي تهم المواطنين على اختلاف ثقافتهم من خلال عرض المشكلات القانونية التي صاحبت تطبيق قانون الضريبة العامة على المبيعات سواء كانت بالنسبة للمكلفين أو القائمين على تطبيق الضريبة بسبب عدم فهم الكثيرين لقواعدها ونظمها مما أدى إلى وقوع الكثر من المخاطبين به بالاخلال بالالتزامات المترتبة عليهم لا سيما أن القانون قيد صلاحية

الجهات المنفذة لأحكامه بعقوبات محددة وإلزامها بتطبيقها دونما مراعاة لتوفر قصد التهرب الضريبي لدى المكلف وأن أي خطأ يعامل معاملة المخالفة أو الجريمة سواء كان ذلك مقصوداً أوعن غير قصد.

ونظراً لشدة العقوبة التي تبلغ مثلي قيمة الضريبة بالإضافة للغرامات الجزائية التي قد تصل إلى الحبس في حال تكرار المخالفة ، تم بحث هذا الموضوع بهدف الفائدة للعاملين والباحثين في هذا المجال.

منهجية البحث:

اعتمد الطالب في البحث المنهج التحليلي الوصفي المقارن.

خطة البحث :

المبحث التمهيدي:- النظرية العامة للجريمة الضريبية ومفهومها وطبيعتها وأركانها .

الفصل الأول :- الالتزامات المترتبة على عاتق المكلف.

- المبحث الأول:- التسجيل وتقديم الإقرارات الضريبية.
- المبحث الثاني :- دفع الضريبة وتوريدها.

الفصل الثاني :- الجزاءات المترتبة على مخالفة المكلف لالتزاماته.

- المبحث الأول:- الآثار المترتبة على الجنح والمخالفات.
- المبحث الثاني :- الآثار المترتبة على جرائم التهرب الضريبي.

الفصل الثالث :- الجوانب الإجرائية في مخالفة المكلف لالتزاماته.

- المبحث الأول:- الجهة المختصة بتحريك الدعوى.
- المبحث الثاني :- المحكمة المختصة بالنظر بالدعوى.
- المبحث الثالث:- التنفيذ و المصالحة.

ثم ننهي بحثنا بخاتمة تتضمن النتائج والتوصيات.

والله ولي التوفيق ،،

المبحث التمهيدي

النظرية العامة للجريمة الضريبية

إن الجريمة الضريبية تختلف عن مفهوم الجريمة بشكل عام باعتبارها تخضع لقواعد جنائية خاصة كما تلتقي في بعض جوانبها مع الجريمة العادية وإن العقوبة الضريبية تجمع بين العقوبة الجنائية والتعويض المدني فهي من جهة شديدة على المكلف المخالف للقانون الضريبي ومن جهة أخرى تجبر الضرر الذي لحق بالخزينة بما يترتب على هذين الأمرين وهذه الطبيعة المزدجة للعقوبة أملتها ذاتية القانون الضريبي بقصد تعويض الإدارة الضريبية عن الأضرار التي لحقتها من جراء عدم الوفاء بالضرائب في المواعيد المقررة قانوناً [1] وبهدف توضيح ذلك سنتناول هذا الموضوع وكما يلي:

أولاً: مفهوم الجريمة الضريبية

تعَرف الجريمة بالمعنى العام أنها فعل أو امتناع يعاقب علية القانون[2] ، وإذا كان من المعتاد ألا يرد في القوانين تعاريف معينة حيث يقتضي ذلك الفن التشريعي بعدم تقييد المشرع بتعاريف معينة قد يقتضي الحال تعريفها ، وهكذا فعل المشرع الضريبي لم يقدم لنا تعريفاً محدداً وإنما اكتفى بتقديم أوصاف أوأشكال أو صور الجريمة الضريبية ولهذا فقد عرف الفقهاء الجريمة الضريبية (بأنها كل عمل أو امتناع يترتب عليه الاخلال بالمصلحة الضريبية يقرر القانون على ارتكابها عقاباً)[3].

كما عرفت بأنها (اعتداء على حق الخزينة العامة فيما فرضه القانون من ضرائب إذا رصد القانون لهذا الاعتداء عقوبة جنائية)[4].

كما عرفت بأنها اعتداء على مصلحة الضريبة قرر لها القانون جزاءً [5]. وتختلف الجريمة الضريبية عن الجرائم الأخرى بكونها تستهدف الاعتداء على مصلحة الخزينة العامة للدولة .

ومن خلال تلك التعريفات يبدو أن تعريف الجريمة الضريبية لا يتعدى كونها عمل او امتناع عن عمل يؤدي إلى الإضرار بالمصلحة الضريبية يقرر له القانون عقوبة معينة ، ويمكن للباحث

---

(1) د. عبدالمولى محمد مرسي ، الجزاءات العقابية في الجرائم الضريبية ، مكتبة شادي ، القاهرة ، 2009 ، ص (35-36).

(2) قدري نقولا عطية ، ذاتية القانون الضريبي واهم تطبيقاته مطبعة معهد دوران بسكو ،الاسكندرية ،1990 ، ص (33 وما بعدها).

(3) د. احمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1990، ص (36).

(4) البشري الشربجي ، جرائم الضرائب والرسوم ، دار الجامعات المصرية ، الاسكندرية 1973 ص(34).

(5) طالب نور عبود الشرع ، الجريمة الضريبية ، رسالة دكتوراة مقدمة إلى كلية القانون جامعة الموصل ، غير منشورة، 2000 ص(16).

أن يضع تعريفاً للجريمة الضريبيةاستناداً لنص القانون بأنها قيام المكلف بأي فعل أو امتناع يؤدي إلى مخالفة الالتزامات المحددة بموجب أحكام القانون.

ثانياً: الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية

تعددت الآراء حول الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية من حيث خضوع الجريمة الضريبية لقواعد جنائية خاصة أم لقواعد قانون العقوبات العام أو بعبارة أخرى هل أن الجريمة الضريبية ذات طبيعة خاصة تتطلب قانوناً خصاً أم أنها كأية جريمة يمكن إخضاعها للقواعد الجنائية الخاصة في قانون العقوبات[1] حيث جاء في قرار محكمة التمييز رقم 2009/963 تاريخ 2009/4/16[2] وعن السبب الأول والذي ينعى المميز على محكمة الاستئناف خطأها في معالجة للدفع الذي أثاره المستأنف (المميز) المتعلق بأحكام المادة (5/د) من قانون دعاوى الحكومة باعتبارها هي الواجبة التطبيق وليس المادة (40/37) من قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم 6 لسنة 1994.

وفي ذلك نجد أن قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم 6 لسنة 1994 قانون خاص يتعلق بالضريبة العامة على المبيعات ، بينما قانون دعاوي الحكومة قانون عام وحيث أن القانون الخاص أورد نصاً يتعلق بالدعوى التي تقبلها المحكمة المتعلقة بالضريبة العامة على المبيعات في المادة (37/ج) فإن ما ورد في القانون الخاص هو واجب التطبيق .

ويذهب فقهاء القانون الضريبي والباحثين فيه للإجابة على مثل هذا السؤال بأن ذلك يقتضي التمييز بين الجرائم الطبيعة والجرائم الاقتصادية والجرائم الإدارية وفقاً للأراء التالية[3]:

الرأي الاول : الجريمة الضريبية جريمة جنائية.

ويذهب هذا الرأي إلى تطبيق قانون العقوبات العام على كافة الجرائم الضريبية وذلك للأسباب والاعتبارات التالية**[4]** :-

أولاً :- إن الهدف من تجريم الفعل الواقع على خزينة الدولة هو حماية المصلحة العامة وهو نفس الهدف الذي يتوخاه قانون العقوبات العام.

---

(1) د احمد فتحي سرور الجرائم الضريبية ، مرجع سابق، ص (43) .
(2) قرار محكمة التمييز رقم 2009/963 تاريخ 2009/4/16 منشور في مركز عدالة.
(3) آمال عثمان ، قانون العقوبات ، القسم الخاص في جرائم التموين ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1969 ص(37).
(4) د احمد فتحي سرور ، مرجع سابق، ص (43) .

ثانيا :- الجريمة الضريبية تنطوي على اعتداء على حق مالي للدولة وهي تشبه الجرائم الواقعة على الأموال مثل السرقة والاختلاس وخيانة الأمانة الأمر الذي يجب أن تتعامل معه الجريمة الضريبية بنفس الطريقة الذي يتم التعامل بها مع الجريمة العادية.

ثالثا :- إن قيام المكلف بالغش والذي يؤدي بالتالي إلى اختلاس الضريبة تتوافر فيها جميع العناصر القانونية لجريمة النصب والاحتيال وعلية يجب المساواة بين الجريمتين والعقاب باعتبارهما ذات طبيعة واحدة .

الرأي الثاني: الجريمة الضريبية جريمة إدارية.

وهذا الرأي اشار إلى أن الجريمة الضريبية ذات طبيعة إدارية وذلك استنادا إلى أن القاعدة القانونيةالمجَرمة تهدف إلى تنظيم تحصيل الضريبة وذلك بخلاف قانون العقوبات الذي يهدف إلى حماية الجماعة فيعاقب كل من يعتدي على جسم الإنسان وشرفه وماله ، أما قانون الضريبة فإنه يهدف إلى تنظيم تحصيل الضريبة وهو ينشىء علاقة إدارية بين المكلف والإدارة الضريبية ومخالفته تعتبر بمثابة مخالفة لأوامر هذه الإدارة أي أن القرارات ذات طبيعة إدارية .[(1)]
مما يتعين معه أن يكون العقاب على مخالفة هذه الأوامر بيد السلطة الإدارية نفسها وكذلك فان القاعدة القانونية الضريبيةالمجَرمة تهدف إلى تنظيم تحصيل الضريبة في ميعادها ولا علاقة لها (لا ارتباط لها) في حماية الجماعة .

وتأكيداً لذلك فان الضريبة على الاستهلاك التي تطورت الى الضريبة العامة على المبيعات ثم الى الضريبة على القيمة المضافة تعددت وتنوعت فيها اعمال الادارة الضريبية بحيث لم يعد قاصراً على تعيين الضريبة الخاصة بكل سلعة وانما تجاوزها الى عدد من القرارات الادارية قبل التسجيل وربط الضريبة والنظر في الاعتراضات ومراحل تحصيل الضريبة والاجراءات التي تمر بها [(2)].

وان جرائم الاعتداء على المال العام في قانون العقوبات يختلف عن الجرائم الضريبية وذلك كون الاعتداء على المال العام في قانون الضريبة يمثل التخلف عن أداء الضريبة أما في قانون العقوبات فان ذلك يمثل اعتداء على الملكية الفردية.[(3)]

---

(1) د محمد محمد مصباح القاضي ،جرائم الممول المضره بالخزينه العامة ،دار النهضه العربية ،1996 ، ص (10).
(2) د رمضان الصديق ، انهاء المنازعات الضريبية ، دار النهضة العربية للطباعة والنشر ، القاهرة ، 2006، ص (121) .
(3) د احمد فتحي سرور الجرائم الضريبية ، مرجع سابق ، ص (48).

ولعل أهم الجدل الذي ثار حول الطبيعة الإدارية للجريمة الضريبية عند نشأة هذه الضريبة حيث كانت غامضة وغير مستقره على أنها جزاءات جنائية حيث اعتبر البعض أن الجريمة الضريبية مجرد مخالفة إدارية ولكن بعد أن نص التشريع الضريبي على جزاءات جنائية بحته مثل الحبس الذي تقضي به المحاكم الجنائية فقد ثبت بما لا يدعو مجالا للشك في الطبيعة الجنائية الخالصة للجريمة الضريبية.[1]

الرأي الثالث :الجريمة الضريبية جريمة اقتصادية.

ويذهب هذا الرأي إلى اعتبار السياسة الضريبية وسيلة من وسائل السياسة الاقتصادية للدولة وتهدف إلى تحقيق الأهداف النابعة من مضمون الفلسفة السياسية للدولة وعليه فإن أي اعتداء على السياسة الاقتصادية للدولة يكون بمثابة جريمة اقتصادية وان محل الحماية الجنائية فيها هو المصلحة الاقتصادية للمجتمع.[2]

وعليه فان الجريمة الضريبية جريمة جنائية يقرر القانون عقوبات جنائية لها وهي الحبس والغرامة وهي جريمة اقتصادية حيث تهدف الضريبة العامة على المبيعات إلى رفد خزينة الدولة بالموارد المالية اللازمة لتحقيق النجاح للسياسة الاقتصادية للدولة وبالتالي فهي تهدف إلى حماية المصلحة الاقتصادية للمجتمع وان أي اعتداء على تلك المصلحة يكون بمثابة جريمة اقتصادية وان الجريمة الضريبية تندرج تحت مجموعة جرائم الخطر على اعتبار أنها من الأفعال التي تهدد النظام الاقتصادي للدولة وبالتالي فان المشرع يجرمه منعا من احتمال الأضرار بهذا النظام.

والجريمة الاقتصادية لا تتميز في ركنها المادي عن الجرائم العادية إذ يتألف ركنها المادي من النشاط أو السلوك الإجرامي والنتيجة والعلاقة السببية في جرائم الضرر كالتهرب من دفع الضريبة أو التهرب الجمركي[3].

ويرى الباحث أن الجريمة الضريبية تختلف عن الجرائم الأخرى وذلك أن قانون الضريبة العامة على المبيعات قانون خاص وبالتالي فإنها تخضع للقواعد الخاصة التي تشترك في طبيعتها الخاصة والاقتصادية وبناء على ذلك فإن الجريمة الضريبية جريمة جنائية خاصة إذا كان الهدف منها تحقيق مصلحة فردية ، أما إذا كانت الجريمة صادرة عن مجموعة منظمة فإنها تعد من

---

(1) د. ادوارد جريس بشاي ، التجريم الضريبي المصري ، دار الياس العصرية ،القاهره، بدون سنة نشر ، ص(62) .
(2) د. أمال عثمان ، شرح قانون العقوبات الاقتصادي ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1983 ، ص (40).
(3) د. نائل عبدالرحمن صالح ، الجرائم الإقتصادية في القانون الأردني ، طبعة 1990 ، دار الفكر ، عمان ، ص (96).

الجرائم الاقتصادية لما لها من أثر بالغ على اقتصاد الدولة ككل وبالتالي فإن الجريمة الضريبية ليست جريمة إدارية لأنها محكومة بقانون خاص.

ثالثا: أركان الجريمة الضريبية

تقوم الجريمة الضريبية على ثلاثة أركان ، الركن الشرعي والركن المادي والركن المعنوي.

أ- الركن الشرعي.

من المقرر انه لا جريمة ولا عقوبة بدون نص حيث نصت المادة (3) من قانون العقوبات الأردني " لا يقضي بأية عقوبة لم ينص القانون عليها حين اقتراف الجريمة ، وتعتبر الجريمة تامة إذا تمت أفعال تنفيذها دون النظر إلى وقت حصول النتيجة "وبناءً على هذا المبدأ يعتبر أي فعل مباحاً ما لم ينص القانون صراحة على تجريمه وتحديد العقوبة المقررة له وبخلاف ذلك قد يؤدي إلى محاسبة الأفراد عن أفعال ارتكبوها بالوقت الذي كانت به مشروعة [(1)]ويخضع لهذا المبدأ قانون الضريبة العامة على المبيعات أي أن معاقبة الفرد على أي فعل مخالف للتشريع الضريبي يوجب أن يكون هناك نص صادر عن المشرع بذلك ولا يجوز إنشاء جريمة ضريبية أو تقرير عقوبة لها ما لم يرد بذلك نص بالقانون[(2)].

وتنص المادة (31) من قانون ضريبة المبيعات رقم 6 لسنة 1994وتعديلاته على انه "يعاقب كل من يرتكب جرم التهرب من الضريبة بدفع تعويض مدني للدائرة لا يقل عن مثلي مقدار الضريبة ولا يزيد على ثلاثة أمثالها وبغرامة جزائية لا تقل عن مائتي دينار ولا تزيد على ألف دينار ، وفي حالة التكرار للمرة الثانية تضاعف الغرامة الجزائية المحكوم بها ، وإذا تكرر ارتكاب الجرم بعد ذلك خلال سنة واحدة فللمحكمة أن تحكم بالحد الأعلى للغرامة أو بالحبس لمدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد على ستة أشهر أوكلتا العقوبتين " [(3)]، وبالتالي فإن الجريمة الضريبية محدّدة ومنصوص عليها وعلى عقوبتها في القانون الذي يعد مصدر التجريم والعقاب.

ولا تسري العقوبات المنصوص عليها بأثر رجعي حيث نصت المادة (6) من قانون العقوبات الأردني " كل قانون يفرض عقوبات اشد لا تطبق على الجرائم المقترفة قبل نفاذة " ومعنى ذلك أنة يبدأ سريان تطبيق النص التشريعي رسمياً بعد نفاذة ولا يسري على الماضي ، وان سريان القاعدة القانونية الجنائية الضريبية الواردة في قانون العقوبات العام أو الواردة في

---

(1) د . حسن صادق المرصفاوي ، التجريم في تشريعات الضرائب ،دار المعارف للنشر ، الاسكندرية ، 1963، ص(47).

(2) د. احمد فتحي سرور ، الجريمة الضريبية ، مرجع سابق ، ص (60).

(3) راجع المادة 31 من قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم 6 لسنة 1994 وتعديلاته .

قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (6) لسنة 1994 وتعديلاته يرتبط سريانها بارتباط قانون الضريبة ذاته وان هذا القانون لا يسري على الماضي ذلك انه إذا تم إخضاع سلع أو خدمات لم تكن خاضعة سابقا وتم التطبيق بأثر رجعي فان ذلك سوف يؤدي إلى إصدار مطالبات كبيرة عن فترات سابقة الأمر الذي يؤدي إلى إرهاق المكلفين أو إرباك أحوالهم المالية وفقدان الاستقرار المطلوب قانونا[1] ويؤدي إلى المساس ببعض الحقوق المكتسبة للإفراد وكذلك فان النصوص الواجبة التطبيق هي النصوص الأصلح للمتهم وفقاً لنص المادة (5) من قانون العقوبات الأردني " كل قانون جديد يلغي عقوبة أو يفرض عقوبة اخف يجب أن يطبق على الجرائم المقترفة قبل نفاذة ، وإذا صدر قانون جديد بعد حكم مبرم يجعل الفعل الذي حكم على فاعلة من أجلة غير معاقب علية يوقف تنفيذ الحكم وتنتهي إثارة الجنائية" هناك رأي إن قانون الضريبة العامة على المبيعات هو قانون خاص ولم يرد فيه نص على عدم جواز رجعية القانون الأصلح للمتهم وعليه لا بد من الرجوع إلى القواعد العامة في قانون العقوبات التي تجيز هذه الرجعية.

لم يرد أي نص بشكل واضح وصريح في قانون الضريبة العامة على المبيعات على عدم جواز رجعية القانون الأصلحكون مثل هذا الرجوع يلحق ضرراً بالخزينة كما أن أصل هذه القاعدة مقررة على سبيل الاستثناء في قانون العقوبات ولا يجوز التوسع بها[2].

ب- الركن المادي.

ويقوم الركن المادي على الفعل الذي يشكل قيام الجريمة والنتيجة المترتبة على هذا الفعل والعلاقة ألسببيه التي تربط الفعل بالنتيجة ، سواء كان هذا الفعل يتمثل القيام بعمل أو الامتناع الذي بواسطته تقوم الجريمة والركن المادي في الجريمة الضريبية يقوم على مخالفة المكلف للالتزامات المترتبة عليه.[3]

والركن المادي هو الذي يبرز الجريمة إلى حيز الوجود وينقلها من عالم الأفكار إلى عالم الوجود المادي[4] و يتمثل الركن المادي بصورة قيام المكلف بالفعل الايجابي مثل تقديم أو إصدار مستندات ووثائق أو بيانات غير صحيحة أو خصم الضريبة وردها بصورة مخالفة للقانون أو حيازة السلع الخاضعة للضريبة بقصد الاتجار بها مع العلم أنها مهربة .[5]

---

(1) رنا ابراهيم العطور ، التهرب من ضريبة الدخل في الاردن ، رسالة ماجستير، الجامعة الاردنية ، 1993 ، ص (79 ، 80) .
(2) د. رنا ابراهيم العطور ، مرجع سابق ، ص (80).
(3) د.صخر عبدالله الجنيدي ، جريمة التهرب الجمركي في ضوء الفقه والقضاء ، ط (2002) ، ص (17) .
(4) د.نائل عبدالرحمن صالح،ضريبة الدخل أحكامها والجرائم الواقعة عليها،عمان ،(1986) ، ص(63).
(5) د. احمد فتحي سرور ، أصول قانون العقوبات ، النظرية العامة للجريمة ، دار النهضة العربية القاهرة ، 1979 ، ص (230).

أما صور الامتناع فتتمثل في التخلف عن دفع الضريبة المستحقة أو التخلف عن تقديم طلب التسجيل لدى الدائرة ، حيث أن المكلف هو وحده الذي يقع على عاتقة الوفاء بهذه الالتزامات ، فإذا أوكلها لغيرة ولم يقم بها الوكيل فان ذلك لا يعفي المكلف من هذه الالتزامات المفروضة عليه.

ويتكون الركن المادي في الجريمة الضريبية من خلال الطرق الاحتيالية التي يرتكبها المكلف وذلك من اجل التخلص من أداء ما يجب أداؤه من الضريبة والمقصود بالطرق الاحتيالية ؛ قيام المكلف بإخفاء مبيعاته الخاضعة للضريبة العامة كلياً أو جزئياً أو إخفاء نشاطات أخرى خاضعة للضريبة حيث أن العلاقة مع المكلف يجب أن تقوم على التفاهم والاقتناع بعدالة الالتزامات الضريبية المفروضة ، ويقوم الركن المادي إذا قام المكلف بالأفعال الآتية على سبيل المثال :-

- تقديم الإقرار الضريبي استناداً إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة وغير صحيحة .
- إتلاف أو إخفاء الدفاتر والسجلات قبل الموعد المحدد لإتلافها.
- اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو غيرها بقصد إنقاص مقدار الضريبة.
- إخفاء نشاط أو أي جزء منه الخاضع للضريبة مما يودي إلى التخلص من دفع الضريبة.

وعليه فإن الركن المادي في الجريمة الضريبية يتمثل في مخالفة المكلف لإلتزامه الضريبي.

ويرى الباحث أنه لا تقوم الجريمة بدون الركن المادي وذلك من خلال التخلص من الالتزام بدفع الضريبة كلياً أو جزئياً تحت تأثير الاحتيال الذي باشره المكلف ، وإذا قام المكلف بتوكيل غيره بتقديم الإقرارات الضريبية خلال المهلة الممنوحة له بموجب القانون وتسديد الضريبة المترصدة عليه عن تلك الفترة الضريبية ولم يقم الوكيل بهذا العمل فإن ذلك لا يعفي المكلف من الالتزامات المترتبة عليه تجاه دائرة الضريبة، وكذلك فإن الإقرارات الضريبية يجب أن تقدم إلى الإدارة الضريبية المختصة ولا عبرة إذا تم تقديمها إلى جهات أخرى.

جـ - الركن المعنوي.

لا تكتمل الجريمة الضريبية من خلال توافر الركن الشرعي والركن المادي ولا بد من قيام الركن المعنوي الذي يرتكز على القصد الجنائي(1).

جوهر الركن المعنوي هو الإرادة الجرمية ومعنى ذلك أن الإرادة المجردة غير كافية لقيام هذا الركن وإنما يتعين أن توصف بأنها إجرامية ، ويعبر الركن المعنوي عن علاقة تربط بين ماديات الجريمة وشخصية الجاني والأصل في ذلك انه لقيام الجريمة الضريبية لا بد من قيام

(1) د محمد نجم ، شرح قانون العقوبات الأردني ، القسم العام ،دار الثقافة،عمان 1978 ، ص (174).

الركن المعنوي والذي يرتكز أصلا على القصد الجنائي بالإضافة إلى الركن القانوني والركن المادي [1] ، حيث نصت المادة (1/74) من قانون العقوبات الأردني على أن " لا يحكم احد بعقوبة ما لم يكن قد أقدم على الفعل عن وعي وأدراك " وهذا الفعل من شأنه أن يؤدي إلى التخلص من أداء الضريبة المفروضة عليه قانونا وذلك من خلال توجيه أرادته إلى التخلص من أداء الضريبة ويتمثل الركن المعنوي بتوجه إرادة المكلف إلى اتكاب الجريمة وهذا يعني أن الإرادة المجردة غير كافية لقيام هذا الركن وإنما يجب أن يكون هناك علاقة تربط ما بين ماديات الجريمة وشخصية الجاني وتتمثل بسيطرة الجاني على الفعل وآثاره[2] وعليه لا بد من توفر شرطين من أجل قيام الركن المعنوي وهما حرية الإرادة (الوعي ، والإدراك) ولا بد أن تتجه إرادة الفاعل إلى التهرب من دفع الضرائب المستحقه عليه وهذا ما يطلق عليه القصد الخاص بالجريمة الضريبية[3] ، ويتكون القصد الجرمي من عنصري العلم والإرادة .

وعلى أساس نظرية العلم يتطلب لقيام العمد أو القصد الجنائي أن تتجه الإرادة إلى ارتكاب الفعل مع توقع النتيجة الإجراميةوالعلم بالوقائع التي تلزم قانوناً لوضع الجريمة [4] وعليه فإن الجريمة الضريبية لا يلزم لتحققها توافر القصدالجنائي دائماً وإنما قد تقع الجريمة بمجرد الخطأ غير القصدي وقد يصل الأمر إلى افتراض توفر القصد الجنائي بمجرد وقوع السلوك المادي للمخالفة وهو ما يعرف بالجريمة المادية [5] ويعني ذلك أن الجريمة الضريبية يعاقب عليها سواء كانت عمديه أو غير عمديه والسبب في ذلك حرص المشرع على منع جرائم التهرب الضريبي نظراً لما تنطوي عليه هذه الجرائم من خطورة تمس الكيان الاقتصادي للدولة ومثال ذلك قيام المكلف باحتساب الضريبة المستحقة عليه بشكل خاطئ وبغير قصد أو توكيل غيره بتقديم الإقرارات الضريبيةنيابةً عنه وعدم قيام الأخير بذلك ، و تتميز الجريمة الضريبية بأنها جريمة عمدية الهدف منها التخلص من الضريبة كلها أو بعضها وان يكون الجاني على علم بارتكابه أي فعل من أفعال الاحتيال الذي يؤدي إلى التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها من خلال الاحتيال وإيقاع الإدارة الضريبية في الغلط .[6]

---

(1) نفس المرجع ، ص (174) .

(2) د. عمرو الوقاد ، النظرية العامة في القانون الجنائي ، الكتاب الأول ، 1989 ، ص (472).

(3) د. نائل عبدالرحمن صالح ، مرجع سابق ، ص(78).

(4) د احمد فتحي سرور ، أصول قانون العقوبات ، القسم العام /النظرية العامة للجريمة ، مرجع سابق ، القاهرة ، 1979 ، ص (230).

(5) د محمد نجيب حسني ، شرح قانون العقوبات ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1979 ، ص (664) .

(6) محمد سعد الشربيني ، جرائم التهرب من ضريبة المبيعات ، دار النهضة العربية ،القاهره،2002، ص (224) .

وحيث أن قانون الضريبة العامة على المبيعات لم يراعي توفر الركن المعنوي لقيام الجريمة الضريبية وان القانون يعاقب على كافة الأخطاء سواء كانت مقصودة أو غير مقصودة بنفس العقوبة ، يرى الباحث ضرورة الفصل بين العقوبات التي تخص الجريمة المقصودة والعقوبات التي تخص الجريمة غير المقصودة .

الفصل الأول

الالتزامات المترتبة على عاتق المكلف

لم يتضمن قانون الضريبة العامة على المبيعات تعريفاً محدداً للالتزام الضريبي وعليه لا بد من الاستناد إلى نص المادة (68) من القانون المدني الأردني الذي يعرف الحق الشخصي أو الالتزام (الحق الشخصي رابطة قانونية بين دائن ومدين يطالب بمقتضاها الدائن مدينه بنقل حق عيني أو القيام أو الامتناع عن عمل) والالتزام الضريبي هو واجب على كافة الأشخاص الخاضعين للضريبة بنص القانون .(1)

تفرض التشريعات الضريبية على المكلفين التزامات محددة يتعين عليهم القيام بها وذلك من اجل تحقيق الهدف الأساسي من القانون الضريبي وهو تحصيل الضريبة الحقيقية في مواعيدها المحددة بموجب القانون.

ويقصد بالالتزام الضريبي الخضوع للقانون الضريبي أو الامتثال به وذلك عن طريق قيام المكلفين وغيرهم بواجباتهم التي يقررها القانون ، أي أن هذه الالتزامات تستمد من القانون الذي يقرها وينظمها ، وتشمل الالتزامات كل الأطراف المرتبطة بتنفيذ القانون الضريبي بما في ذلك الإدارة الضريبية التي يتعين عليها القيام بها وذلك لضمان حقوق كل من المكلفين والخزينة العامة .(2)

ويتوقف مستوى الالتزام بصفة عامه على مدى وضوح القانون أو تعقيده ودرجة ثقافة المكلفين ووعيهم الضريبي وذلك من خلال شعورهم بأهمية هذه الالتزامات وعدم الالتفاف عليها ، وكلما كان القانون واضحاً وعباراته سهلة الفهم ولا تحتمل التأويل وإجراءاته بسيطة ، كلما زاد الالتزام من قبل المكلف(3).

ويلاحظ إن الالتزام الضريبي لا يتحقق بالإذعان للقانون الضريبي وحده وإنما يكتمل بالالتزام بتطبيق القوانين الأخرى باعتبارها مكمله لقانون الضريبة كقانون التجارة الذي ينظم مسك الدفاتر وقانون أصول المحاكمات الجزائية الذي ينظم إجراءات التقاضي وقانون العقوبات ويجب أن تتصف الالتزامات الضريبية بالوضوح واليقين(4) .

---

(1) د. أيمن حداد ، عمر بني أرشيد ، الضريبة العامة على المبيعات ، دار الصفا للنشر ، عمان ، 2010 ، ص (55).

(2) د. رمضان الصديق ، الإدارة الضريبية الحديثة ، دار النهضة العربية القاهرة ، 2006 ، ص(48).

(3) نفس المرجع ، ص (76).

(4) نفس المرجع ، ص (49).

والالتزام الضريبي هو واجب مفروض على كل الأشخاص الخاضعين للضريبة وفقاً لنص القانون وذلك لتحقيق الغايات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية[1] ، ويمكن أن يعبر عن الالتزام الضريبي بأنه رابطة قانونية أو علاقة مديونية بين طرفين ، دائن ومدين وهم الإدارة الضريبية والمكلف ، من خلالها يلتزم المكلف بالقيام بكل واجباته القانونية .

وقدتكفلت التشريعات الضريبية في دول العالم وخصوصاً قانون الضريبة العامة على المبيعات في الأردن ببيان الالتزامات والواجبات المترتبة على عاتق المكلفين والتي يتعين عليهم الوفاء بها وذلك بهدف تحصيل الضريبة المستحقة على نحو صحيح وفي المواعيد المقررة دون تهرب أو تأخير وسنتناول في هذا الفصل الالتزامات والواجبات في مبحثين نخصص الأول منهما للتسجيل وتقديم الإقرارات الضريبية والثاني لدفع الضريبة وتوريدها .

المبحث الأول

الالتزام بالتسجيل وتقديم الإقرارات الضريبية

عرفت المادة (2) من قانون الضريبة العامة على المبيعات المكلف بأنه" أي شخص يستورد أو يبيع سلعة أو خدمة خاضعة للضريبة أو كلتيهما معاً وتم تسجيله أوكان ملزماً بالتسجيل لدى الدائرة" لذلك فان التكليف يشمل الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي بلغت قيمة مبيعاته حد التسجيل ويقصد بحد التسجيل قيمة مبيعات المكلف خلال فترة محددة يصبح عنده الشخص ملزماً بالتسجيل لدى الدائرة والحصول على رقم ضريبي وشهادة تسجيل يخولانه تحصيل الضريبة والإقرار عنها وتوريدها للدائرة وفقاً لأحكام القانون[2].

إن الهدف الأساسي من التسجيل وتقديم الإقرارات الضريبية هو من اجل تحصيل الضريبة على المبيعات والتصريح عنها وتأديتها ضمن الإقرارات الضريبية المقدمة خلال المهلة المحددة في القانون.

وتتعدد الالتزامات الضريبية في هذا المجال إلا انه يمكن تحديدها بالتدرج من خلال الإجراءات التي ترافق عملية الخضوع لضريبة انطلاقاً من الالتزامات والتي تبدأ بقيام المكلف بالتسجيل بالضريبة والإعلام عن التغيرات الواردة في بيانات التسجيل أو حالات تقديم الإقرارات الضريبية وإلغاء التسجيل.

---

(1) د. حسين خلاف ، الأحكام العامة في قانون الضريبة ،دار النهضة العربية ،القاهرة ، 1966 ، ص (141).
(2) نفس المرجع، ص (142).

وسنتناول دراسة هذه الموضوعات في أربعة مطالب هي:

- التسجيل في الضريبة العامة على المبيعات.
- إعلام الدائرة بالتغيرات الواردة على طلب التسجيل.
- عدم إلغاء التسجيل إلا في الأحوال المنصوص عليها في القانون.
- تقديم الإقرارات الضريبية في موعدها.

المطلب الأول

الالتزام بالتسجيل في الضريبة العامة على المبيعات

نظم المشرع التسجيل بضريبة المبيعات ، حيث أوجب التسجيل على بعض الأشخاص في الشبكة العامة للضريبة على المبيعات كما أجاز التسجيل للبعض الآخراختيارياً [(1)].
يتعين على الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي بلغت مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة لحد التسجيل أن يتقدم بطلب التسجيل إلى الدائرة على النموذج المحدد لهذه الغاية عند بلوغ الشخص حد التسجيل خلال ثلاثين يوما من تاريخ الوصل المالي الخاص بدفع الضريبة على أول استيراد لسلعة خاضعة للضريبة أو خلال ثلاثين يوما من تاريخ أول استيراد لخدمه خاضعة للضريبة وفي حالة تعذر ذلك خلال ثلاثين يوما من تاريخ دفع أو تحويل بدل الخدمة.

وتأكيدا لذلك نصت المادة (13) من قانون الضريبة العامة على المبيعات انه على الشخص الذي يقوم ببيع سلعة أو خدمة خاضعة للضريبة بالتسجيل لدى الدائرة على الأنموذج المعد لهذه الغاية وذلك عند حلول أي من التواريخ التالية أيهما اسبق :-

- تاريخ البدء بمزاولة نشاط جديد إذا تبين أن مبيعاته من السلع والخدمات خلال الأثني عشر شهراً قد تتجاوز حد التسجيل .
- نهاية فترة اثني عشر شهراً متتالية تبلغ فيها قيمة المبيعات من السلع والخدمات حد التسجيل.
- نهاية أحد عشر شهر يتبين فيها أن مبيعات الشخص من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة قد تبلغ حد التسجيل خلال الفترة المذكورة أول شهر لاحق لها .

(1) احد فوزي السيد الخولي ، ظاهرة التهرب من الضريبة العامة علي المبيعات ، رسالة ماجستير ، جامعة الاسكندرية ، غير منشورة 2007 ، ص (66).

وقد نظمت عملية التسجيل من خلال ما يعرف بحد التسجيل والذي يمثل قيمة مبيعات المكلف من السلع والخدمات خلال فترة زمنية محددة ومواعيد التسجيل وعلى كل شخص طبيعي أو معنوي أصبح مكلفاً وبلغت قيمة مبيعاته حد التسجيل أو جاوزته أن يتقدم إلى الدائرة بطلب التسجيل[1].

ويقصد ببيع السلعة أو أداء الخدمة انتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة من البائع إلى المشتري ولو كان مستورداً وتتحقق صور البيع إذا توافرت الشروط التالية أيها اسبق:-

- إصدار الفاتورة ويشمل فواتير بيع الذمم .
- تسليم السلعة أو تأدية الخدمة .
- أداء قيمة السلعة أو الخدمة سواء كان كله أو جزء منه أو دفعه تحت الحساب أو غير ذلك من أشكال أداء الثمن**[2]**.

وعليه ، لا بد من تعريف حد التسجيل بأنه ذلك المقدار من قيمة المبيعات الخاضعة إذا حققته أي منشأة خلال أثني عشر شهراً أو جزء منه تكون مطالبة بالتسجيل ويستثنى من هذا الحد المستورد حيث أنه ملزم بالتسجيل مهما بلغ حجم استيراده0

وقد وجد حد التسجيل من أجل السيطرة على أعداد المسجلين المتوقع دخولهم في الشبكة العامة للضريبة مما يؤدي إلى تحقيق التوازن المعقول بين الحاجة لخفض تكلفة ايراداته لكل من التاجر والإدارة الضريبية والحفاظ على مستوى معين من الإيرادات وتقليل المنافسة بين المسجلين وغير المسجلين[3].

وفي حالة بلوغ المكلف حد التسجيل يقوم بتقديم طلب التسجيل ويرفق به المستندات المطلوبة ومنها رقم المكلف في ضريبة الدخل وصورة عن عقد الشركة أو قرار التأسيس وصورة عن السجل التجاري والرقم الوطني للمنشأة ويصبح المكلف مطالباً بتطبيق القانون وتحميل جميع مبيعاته بالضريبة من ذات تاريخ التسجيل وهنا لا بد من بيان حد التسجيل للمكلف في الأحوال التالية :-

---

(1) د أيمن حداد وعمر بني ارشيد ، الضريبة العامة على المبيعات ، مرجع سابق ، ص (55).
(2) راجع المواد (8 ، 13، 14) من قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم 6 لسنة 1994 وتعديلاته.
(3) عارف السعايدة ، نطاق تطبيق الضريبة العامة على المبيعات ، رسالة ماجستير ، جامعة الاسراء ، غير منشورة ، 2008 ، ص (38)

- عشرة آلاف دينار للمنتج الصانع لسلع خاضعة للضريبة الخاصة ، والمقصود بالضريبة الخاصة هي الضريبة المفروضة على سلع محددة بالجدول رقم (1) ومنها المشروبات الكحولية ، التبغ والسجائر ، السيارات[1].
- خمسة وسبعون ألف دينار للتاجر بموجب قرار مجلس الوزراء ، والمقصود بالتاجر الشخص الذي يقوم ببيع السلع على حالتها.
- خمسون ألف دينار للمنتج الصانع لسلع خاضعة للضريبة العامة ، والمقصود بالمنتج الصناعي هو الشخص الذي يمارس عملية التصنيع بصورة رئيسية أو عرضية.
- ثلاثون ألف دينار لموردي أو مؤدي الخدمة وهو كل شخص يقوم بتوريد أو أداء خدمة خاضعة للضريبة (تقديم منفعة للغير).
- ليس هناك حد تسجيل للمستورد وان المستورد ملزمً بالتسجيل مهما بلغت قيمة مستورداته إلا في حالة كون الاستيراد معفي من الضريبة أو كان لغايات الاستعمال الشخصي.
  وعليه يشترط لغايات إلزام المستورد بالتسجيل[2]:
  1. أن يتعلق الاستيراد بسلع أو خدمات خاضعة للضريبة.
  2. أن يكون الغرض من الاستيراد بهدف التجارة وليس للاستخدام الشخصي.

وفي حالة أن المكلف يمارس أكثر من نشاط مثل أن يكون تاجراً ومؤدي خدمة في آن واحد أو يكون مصنعاً ومؤدي خدمة فإن المكلف ملزم بالحد الأدنى للتسجيل ويحاسب على مبيعاته من النشاطين وكذلك فإن اشتراك أكثر من شخص في بيع سلعة أو خدمة وفقاً لأحكام الفقرة (ج) المادة (14) حيث نصت " على الرغم مما ورد في أي تشريع آخر إذا اشترك أكثر من شخص في بيع سلعة أو خدمة وكان أي منهم غير مسجل وكانت مبيعاتهم من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة متعلقة بمهنة أو حرفة أو اختصاص واحد ويمارسون أعمالهم معاً أو في أي موقع واحد ، يعتبرون لمقاصد حد التسجيل شخصاً واحداً عند احتساب قيمة مبيعاتهم الخاضعة للضريبة ".

وكذلك أتاح القانون الفرصة للشخص الطبيعي أو المعنوي الذي لم تبلغ مبيعاته حد التسجيل التقدم بطلب التسجيل إلى الدائرة على الأنموذج المعد لهذه الغاية ، وهو ما يعرف (بالتسجيل

(1) د. أيمن حداد وعمر بني ارشيد ، مرجع سابق ، ص (56).
(2) نشرة الوعي الضريبي العدد الأول كانون ثاني 2004، صادرة عن مديرية الإعلام الضريبي دائرة ضريبة الدخل والمبيعات ، عمان.

الاختياري) وذلك بهدف الاستفادة من مزايا التسجيل المتمثلة بخصم الضريبة على المدخلات ورد الضريبة على الصادرات وتمكينهم من تخصيم الضريبة على مشترياتهم من المسجلين.[(1)]

وبعد التسجيل الاختياري يعتبر المسجل مخاطباً بأحكام القانون شأنه بذلك شأن المسجلين بشكل إجباري ويلتزم بكافة الالتزامات المترتبة على عاتق المسجل من تقديم الإقرارات وغيرها وتطبق علية أحكام القانون بحال ارتكابه أية مخالفة أو أي صورة من صور التهرب الضريبي.[(2)]

حيث نصت المادة (14/ب) من قانون الضريبة العامة على المبيعات " يجوز للشخص الذي لم تبلغ مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة حد التسجيل أن يقدم طلباً إلى الدائرة لتسجيله وتسري عليه في هذه الحالة الأحكام الخاصة بالمسجل الواردة في هذا القانون ".

وإذا لم يقم المكلف بالتسجيل على الرغم من بلوغه حد التسجيل فان للدائرة الحق بالتقدير عليه وإصدار المطالبة بحقه كما جاء في قرار محكمة التمييز رقم 2009/1323[(3)].

عن الأسباب الأول والثالث والرابع المنصبة على تخطئه المحكمة لتطبيقها وتفسيرها لأحكام المادة (16) من قانون الضريبة العامة على المبيعات تجد بان هذه الأسباب لا ترد على القرار المطعون فيه كونها طعن في صلاحية محكمة الموضوع في تطبيق القانون وتفسيره وحيث أن محكمة الاستئناف توصلت بان المميزة وصلت حد التسجيل في عام 2000 فان من حق المدير العام التقدير عليها حسب أحكام المادة (16/هـ) من قانون ضريبة المبيعات رقم 94/6 وتعديلاته مما يتعين رد هذا السبب.

ولا بد هنا من الإشارة إلى حالات التسجيل بأثر رجعي وهي صلاحية جوازية منحت للمدير العام بموجب أحكام المادة (13/ج) من قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم 6 لسنة 1994 وتعديلاته.

حيث يقوم المكلف بتقديم طلب التسجيل بأثر رجعي إلى مدير عام الدائرة وفي حال الموافقة عليهيسجل المكلف اعتباراً من تاريخ التزامه بالتسجيل الفعلي وبذلك يستطيع تقديم الإقرارات الضريبية عن فترات سابقة والاستفادة من تخصيم الضريبة المدفوعة على مشترياته ويعامل معاملة الشخص الذي التزم بالتسجيل ، وعليه يرى الباحث أن لا يتم التوسع بقبول التسجيل بأثر رجعي حيث أنه يؤدي إلى زيادة التهرب الضريبي.

أما القانون اللبناني فيلزم بالتسجيل في الضريبة على القيمة المضافة كل شخص خاضع للضريبة (فرد مؤسسه أو شركه) يتجاوز مجموع رقم أعماله خلال أربعة فصول متتالية خمسمائة

---

(1) د . محمد سعد الشربيني ، جرائم التهرب من ضريبة المبيعات ، مرجع سابق، ص (140).
(2) د . جلال الشافعي ، الموسوعة الضريبية الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح الشركات والضريبة العامة على المبيعات ، 1999، ص (616) .
(3) قرار محكمة التمييز رقم 1323/ 2009 منشور في مركز عدالة.

مليون ليره لبنانيه ، ويحق لكل شخص خاضع للضريبة طلب إخضاعه اختيارياً وذلك من اجل حسم أو استرداد الضريبة المدفوعة على مشترياته و يمكن زبائنه من حسم واسترداد الضريبة المدفوعة على مشترياتهم بسب عزوف الخاضعين للضريبة عن الشراء من مورد غير خاضع للضريبة لعدم إمكانية حسم واسترداد الضريبة الداخلة في ثمن الشراء كجزء من الكلفة[1].

وقد حدد المشرع اللبناني المهلة القانونية للتسجيل وفقا لنص المادة (1/35) القانون "على كل شخص خاضع للضريبة تقديم طلب التسجيل إلى الإدارة الضريبية في مهلة شهرين ابتداءً من آخر يوم الفصل الذي تكون قد توفرت خلاله شروط الخضوع للضريبة "[2].

ويصبح الشخص خاضعا للضريبة ابتداءً من آخر يوم من الفصل الذي تجاوزت خلاله مجموع رقم الأعمال العائدة لهذا الفصل والفصول الثلاثة السابقة المتتالية خمسمائة مليون ليره لبنانيه.

كما يحق للشخص الذي يمارس نشاطاً اقتصادياً خاضعاً للضريبة على القيمة المضافة والذي يتجاوز مجموع رقم أعماله مائة وخمسين مليون ويكون ادنى من خمسمائة مليون ليره لبنانيه أن يتقدم بطلب تسجيله اختيارياً في نهاية أي فصل ويصبح الخاضع اختيليا للضريبة اعتباراً من تاريخ التسجيل بحكم الخاضع الإلزامي لها من ناحية الحقوق والوجبات[3].

ولغايات حد التسجيل يعتمد مجموع رقم الأعمال للأشخاص الذين يتولون أعمالا أو أنشطه متشابهه أو مترابطة في مؤسسات متعددة.

وتحدد مدة تقديم طلب التسجيل إلى الإدارة الضريبية خلال مدة شهرين ابتداءً من أخر يوم من الفصل الذي تكون قد توفرت خلاله شروط الخضوع للضريبة.[4]

أما التشريع الضريبي في مصر فقد نصت المادة(18) من قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري على إلزام كل منتج صناعي بلغت مبيعاته من السلع الصناعية المنتجة محليا الخاضعة للضريبة والمعفاة منها خلال ألاثني عشرشهراً السابقة على تاريخ العمل بالقانون (54) ألف جنيه أو مورد الخدمة الخاضعة للضريبة أو جاوز المبلغ الذي حصل عليه مقابل الخدمات التي قدمها خلال تلك المدة أن يتقدم بطلب للمصلحة لتسجيل اسمه وفقا للنموذج المعد

---

(1) دليل التسجيل في الضريبة على القيمة المضافة اللبناني صادر عن وزارة المالية اللبنانية ، بيروت ، 2003 ، ص (4).

(2) راجع المواد (5 3و3) من قانون الضريبة على القيمة المضافة اللبناني ودليل التسجيل في الضريبة على القيمة المضافة اللبناني ، ص (4).

(3) الدليل العام للضريبة على القيمة المضافة اللبنانية ، نشرة وزارة المالية المالية ، بيروت ، 2002 ، ص (9).

(4) د عبد الرؤوف قطيش ، الضريبة على القيمة المضافة تشريعاً وتطبيقاً ، الطبعة الأولى 2002 دار الخلود للنشر والتوزيع ، لبنان ، ص (240- 247) ودليل التسجيل في الضريبة على القيمة المضافة الصادرة عن وزارة المالية اللبنانية ، 2002 ، ص (4-7) .

لهذه الغاية خلال المدة التي يحددها الوزير كما يلزم بتقديم طلب التسجيل كل مستورد ووكلاء التوزيع المساعدين للمكلفين.(1)

كما أجازت المادة (19) من ذات القانون للشخص الطبيعي أو المعنوي الذي لم يبلغ حد التسجيل أن يتقدم إلى المصلحة لتسجيل اسمه ويعتبر في حاله التسجيل من المكلفين المخاطبين بتطبيق أحكام القانون ، ويتعين على المكلف الذي بلغت مبيعاته حد التسجيل أو جاوزته في أي سنة مالية أو جزء منها أن يتقدم إلى المصلحة للتسجيل خلال الشهر الذي بلغت مبيعاته أو الخدمات التي قدمها**(2)**.

ونلاحظ أن المشرع الأردني حدد التسجيل وفقا وتبعا لنشاط المكلف وفرق بين النشاط الصناعي والنشاط الخدمي والنشاط التجاري وتعتبر سمه ايجابيه وفقا لاعتبارات نسبة القيمة المضافة حيث انه من الثابت أن القيمة المضافة في النشاط الخدمي هي الأعلى قياسا إلى النشاطات الأخرى مما دفع الإدارة الضريبية إلى تخفيض حد التسجيل لهذا النشاط على خلاف التشريع اللبناني والمصري الذي ساوى بين كافة النشاطات فيما يتعلق بحد التسجيل وان كل من التشريع المصري والتشريع الأردني اتفقا على حد التسجيل للمستورد ، أما المشرع اللبناني فقد ربط حد التسجيل برقم الأعمال لكافة الأنشطة دون تمييز .

ويرى الباحث أن القانون رتب التزاماً على المكلف بناءً على مهلة تقديرية غير واضحة في بعض الحالات كما هو في المادة (3/أ/13) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الأردني ، حيث اخضع حد التسجيل إلى التقدير الشخصي بعبارة (قد) المنصوص عليها بالمادة المذكورة كما يرى الباحث أن التشريع اللبناني نظم عملية التسجيل الاختياري بشكل يختلف عن القانون الأردني والقانون المصري ، حيث حدد حداً ادنى للتسجيل الاختياري وهو 150 مليون ليرة لبنانية بحيث انه لا يجوز التسجيل في ضريبة القيمة المضافة للشخص الذي تقل مبيعاته أو رقم أعماله عن هذا المبلغ وتعتبر هذه سمه ايجابية انفرد بها القانون اللبناني وبذلك تكون الاعباء الإدارية المتعلقة بمتابعة المسجل الاختياري أقل وفق أحكام القانون اللبناني عن نظيره الأردني والمصري .

ويلاحظ أن جميع القوانين (الأردني واللبناني والمصري) لم تعالج خضوع المبيعات التي تتم خلال المهلة الممنوحة للمكلف للتقدم بطلب التسجيل (شهر في القانون الأردني ، شهرين في القانون اللبناني ، شهر في القانون المصري) ويرى الباحث انه يتوجب على المكلف استيفاء وتوريد الضريبة خلال المهلة الممنوحة للتسجيل على اعتبار أن حد التسجيل هو حد التكليف ، وهذا مطبق فعلياً من قبل دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في الأردن.

---

(1) راجع المواد (18و19) من قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري .
(2) احمد فوزي السيد الخولي ، مرجع سابق ، ص (26، 27).

ويرى الباحث ضرورة رفع حد التسجيل بالنسبة للنشاط التجاري إلى (100000) دينار كون هذا النشاط يمثل اكبر عدد من المكلفين وهذا يحتاج إلى كلفه عاليه لإدارة ملفات هذا النشاط وانجازها ويحتاج إلى عدد كبير من المدققين وان الإيرادات الضريبية أو الأثر الضريبي على إيرادات الدولة متواضعاوفقاً لقاعدة الاقتصاد بالوقت والجهد وتحقيق اكبر حصيلة ممكنة وضرورة التمييز بين المناطق الجغرافية من اجل توجيه الاستثمارات إلى المناطق الأقل حظاً وذلك من خلال رفع حد التسجيل للنشاطات الممارسة فيها ولصعوبة الوفاء بالالتزامات المترتبة عليهم .

المطلب الثاني

الالتزام بإعلام الدائرة بالتغيرات الواردة على طلب التسجيل

ألزم قانون الضريبة العامة على المبيعات الأردني كل مسجل في حالة حدوث تغييرات في البيانات السابق له تقديمها بطلب التسجيل أن يقوم بإعلام الدائرة عن أي تغييرات في المعلومات الواردة في طلب التسجيل وذلك خلال مدة ثلاثين يوماً من تاريخ إجراء هذا التغيير وقد تشمل هذه التغييرات تغيير الاسم التجاري أو زيادة رأسمال أو دخول أو خروج شركاء أو انتقال الملكية إلى شخص آخر فإنه يتوجب على المسجل إعلام الدائرة خطياً بذلك[1] وذلك انسجاما مع نص المادة (13) الفقرة (هـ) من القانون والتعليمات رقم (2) لسنة 2010 الخاصة بالتسجيل والقواعد والمدد والإعلانات والإجراءات البند 2/أ والتي تنص :-

" يلتزم المسجل بأن يقوم بإعلام الدائرة خطياً على النموذج المعتمد بأية تغيرات تطرأ على البيانات الواردة في طلب التسجيل وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ حدوث هذه التغييرات

(1) د. عبدالفتاح مراد ، عبدالحميد المنشاوي ، شرح قانون ضريبة المبيعات ، دار المكتبات الكبرى ، القاهرة ، 1995 ، ص (57).

الجديدة لغايات قيام الدائرة بإصدار شهادة تسجيل جديدة في ضوء هذه التغيرات وبذات رقم التسجيل السابق شريطة أن يقوم بإعادة شهادة التسجيل السابقة" [(1)].

أما القانون اللبناني فقد ألزم كل خاضع للضريبة أن يصرح عن أية تغيرات تطرأ على الشكل القانوني الذي يمارس من خلاله نشاطه أو أيةمعلومات وردت سابقاً في طلب التسجيل وذلك خلال مهلة شهرين من تاريخ حصول التغيرات ، مادة 4/35. [(2)]

أما موقف القانون المصري من بيان التغيرات التي تطرأ على البيانات المقدمة في طلب التسجيل فقد ألزمت المادة (21) من القانون كل مسجل إبلاغ مصلحة الضرائب بأية تغيرات تحدث على البيانات التي تم تقديمها سابقا في طلب التسجيل خلال مدة 21يوماً من تاريخ حدوثها[(3)] .

ويلاحظ أن التشريعات المصرية والأردنية واللبنانية قد اتفقت على إلزام المكلف بالإعلام عن أي تغيرات في المعلومات الواردة في طلب التسجيل مع اختلافهما في المدة الواجب الإعلام خلالها بحيث اعتمد المشرع الأردني مدة (30) يوما بينما المشرع المصري خفض هذه المدة إلى (21) يوما والمشرع اللبناني زاد هذه المدة إلى شهرين .

ويرى الباحث أن مدة الشهر هي مدة كافية من اجل قيام المكلف بإجراءات التسجيل وهذا ما اتبعه المشرع الأردني حيث أن فترة 21يوماً حسب القانون المصري هي فترة قصيرة وفترة 60 يوماً بالقانون اللبناني هو فترة طويلة.

---

(1) راجع المواد (13) من قانون الضريبة العامة على المبيعات وتعليمات التسجيل لدى دائرة ضريبة الدخل والبيمعات رقم (2) لسنة 2010 .الصادره عن وزير المالية ، عمان .

(2) راجع الدليل العام للضريبة على القيمة المضافة الصادرة عن وزارة المالية اللبنانية ، بيروت ، مرجع سابق ، ص (22، 23) .

(3) راجع المادة (21) من قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري.

المطلب الثالث

الالتزام بعدم إلغاء التسجيل إلا في الحالات المنصوص عليها في القانون

إن التسجيل مرتبط أصلا إما برغبة المكلف بالتسجيل في شبكة الضريبة العامة على المبيعات للاستفادة من عملية تخصيم الضريبة أو البيع للفئات المسجلة وهو ما يعرف بالتسجيل الطوعي أو الاختياري .

أما التسجيل الملزم للمكلف يكون في حالة بلوغه حد التسجيل المحدد بالقانون سواء كان مؤدي خدمة أو تاجراً أومصنعاً أومستورداً .

لذلك فإن التسجيل في شبكة الضريبة العامة على المبيعات ليس أبدياً بل يستطيع الشخص الذي أصبح غير ملزماً وفق أحكام القانون إلغاء تسجيله إذا رغب في ذلك[1].

وطبقا لنص المادة (14/د) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الأردني المعدل فإن هناك حالات يتم إلغاء تسجيل المكلف بقرار من المدير في أي من الحالات التالية:-

أ- عدم ممارسة المكلف بيع سلع أو خدمات خاضعة للضريبة أو أنه أصبح غير ملزم بالتسجيل وفق أحكام القانون.

ب- إذا تقدم المكلف بطلب لإلغاء تسجيله لأنه أصبح غير ملزم بالتسجيل وفقاً لأحكام المادة (14/د) ويسرى مفعول الإلغاء في نهاية الفترة الضريبية التي قدم بها الطلب ويقوم بتقديم أقرار ضريبي نهائي ودفع الضريبة المستحقة عليه أو أي مبالغ أخرى في مواعيدها المحددة وعليه نرى أن قانون الضريبة العامة على المبيعات الأردني أجاز لأي مسجل عند انتفاء شروط التسجيل التي يتطلبها القانون تصبح مبيعاته من السلع والخدمات دون حد التسجيل أو أن المكلف يقتصر عمله على التعامل بالسلع والخدمات المعفاة أن يتقدم بطلب خطى إلى المدير من اجل إلغاء التسجيل وحددت التعليمات التنفيذية رقم (2) لسنة 2010 البند رقم (11) شروط والتزامات الشخص الملغي تسجيله وكما يلي[2]:-

1. إثبات فقدانه لشرط من شروط التسجيل ويكون في حالة أصبحت مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة دون حد التسجيل أو التوقف عن ممارسة العمل أو أن مبيعاته من السلع والخدمات المعفاة[3].
2. تقديم إقرار ضريبي نهائي عن الفترة الضريبية التي قام فيها بتقديم طلب الإلغاء.

---

(1) عارف السعايدة ، مرجع سابق ، ص (55).
(2) راجع التعليمات التنفيذية رقم (2) لسنة 2010 الخاصة بالتسجيل والقواعد والمدد والإعلانات والإجراءات الصادرة عن وزير المالية، عمان.
(3) عارف السعايدة ، مرجع سابق، ص (55).

3. احتساب قيمة الضريبة عن السلع الخاضعة الموجودة بحوزته في نهاية الفترة الضريبية التي تقدم خلالها بطلب الإلغاء على أن يتم احتساب الضريبة على أساس سعر السلعة السائد في السوق أو سعر الكلفة بتاريخ إلغاء التسجيل أيهما اقل.
4. دفع أية مبالغ مستحقة عليه للدائرة بما في ذلك الضريبة عن السلع الخاضعة الموجودة بحوزته عدا المتنازع عليها في المحكمة خلال شهر من نهاية الفترة الضريبية التي تقدم خلالها بطلب الإلغاء.
5. إعادة شهادة التسجيل التي بحوزته والصور المقدمة عنها للدائرة ، ويقع على عاتق المكلف إثبات فقدانه لأي شرط من شروط إلغاء التسجيل وعليه وفي حالة قيام المكلف بإلغاء تسجيله على الرغم من أنه لا زال ملزماً بالتسجيل هذا يعتبر بمثابة جرم تهرب ضريبي حيث جاء في قرار محكمة التمييز رقم 2009/1319[1] وحيث تجد محكمتنا أن كتاب دائرة الضريبة العامة على المبيعات رقم 54/7/8 تاريخ 2006/3/28 تضمن أن المميز ضدها قامت بإلغاء تسجيلها لدى الدائرة اعتباراً من 2004/4/30 على الرغم من بلوغ إيراداتها حد التسجيل مما يشكل مخالفة لأحكام المادة (34) من قانون الضريبة العامة على المبيعات التي اعتبرت أن إلغاء تسجيل المكلف بناء على طلبه إذا ثبت انه ما زال ملزماً بالتسجيل وفق أحكام القانون يشكل جرم التهرب من الضريبة .

وعليه فان ما توصلت إليه محكمة الجمارك الاستئنافية من انه كان يتوجب على مدير الضريبة العامة على المبيعات أن يحرك دعوى الحق العام عملاً بأحكام المادة (17/ب) من ذات القانون لدى توصله إلى مخالفة المميز ضدها لأحكام المادة (13/أ) من القانون المشار إليه صحيح وهذا السبب يتعين رده.

أما القانون المصري وفقاً لنص المادة (9) والمادة (22) من القانون . فقد أجاز لأي مسجل فقد احد شروط التسجيل التي يتضمنها القانون أن يتقدم بطلب لإلغاء التسجيل ويكون الإلغاء من تاريخ أخر يوم في الفترة الضريبية التي صدر فيها قرار الإلغاء وعلى مصلحة الضرائب إعلام مقدم الطلب بذلك[2]. وفي حالة توقف المسجل كلياً عن مزاولة الأنشطة الخاضعة للضريبة أو تصفية نشاطه يجوز لرئيس المصلحة إلغاء تسجيله الذي تم بناء على طلبه إذا ثبت عدم قيامه بممارسة النشاط الوارد بطلب التسجيل وإذا ما اتضح أن هذا الشخص استرد الضريبة على

(1) قرار محكمة التمييز رقم 2009/1319 منشور في مركز عدالة.
(2) أحمد الخولي ، مرجع سابق، ص (27-28).

مداخلاته قبل قيامه بأية بيوع التزم بردها ، وفي حالة تحقيق المسجل لمبيعات اقل من حد التسجيل المقرر وفقاً لأحكام القانون والغي تسجيله مع استمراره في مزاولة النشاط تستحق الضريبة على السلع التي في حوزته قبل إلغاء التسجيل.(1)

أما القانون اللبناني وفقا لقانون الضريبة على القيمة المضافة المادة (35) فقد أجاز للمكلف الخاضع طلب إلغاء تسجيله في الضريبة على القيمة المضافة في الحالات التالية:-

- عند التوقف عن العمل .
- عند انخفاض رقم الأعمال عن القيمة المحددة في القانون للخاضعين الملزمين بالضريبة عن 500 مليون دينار.
- عند التوقف عن مزاولة أعمال خاضعة للضريبة.
- عند تغير الذمة المالية للمؤسسة عن طريق البيع أو لأي سبب آخر(بالنسبة للمهن والمؤسسات الفردية) أما الذمة المالية للشركات فلا تغير بالنسبة للضريبية على القيمة المضافة عند بيعها حصصاً أو أسهماً للغير.(2)

منح المشرع مهلة لتقديم طلب إلغاء التسجيل مدة شهر من تاريخ التوقف الفعلي عن العمل ومدة شهرين من تاريخ انتهاء السنة الميلادية التي تلي السنة التي انخفض خلالها رقم الأعمال.

ويرى الباحث أن القانون الأردني قد اغفل العقوبة على الشخص في حالة إلغاء تسجيله دون القيام بتوريد الضريبة على البضاعة الموجودة بحوزته كون هذه البضاعة مخصومة الضريبة في الإقرارات الضريبية المقدمة للدائرة لأن المكلف لن يقوم بتوريد الضريبة عليها عند بيعها لأنه قام بالغاء تسجيله.

المطلب الرابع

الالتزام بتقديم الإقرارات الضريبية

بعد أن يقوم المكلف بالتسجيل في شبكة الضريبة العامة على المبيعات فإنه يصبح إلزاماً عليه الانتظام والالتزام بتقديم الإقرارات الضريبية لكافة الفترات الضريبية في مواعيدها ويقوم بإظهار كافة البيانات المتعلقة بالمبيعات والمشتريات سواء كانت عن طريق الشراء المحلي أو الاستيراد

(1) راجع المادة (9) والمادة (22) من قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري.
(2) د. عبدالرؤوف قطيش ، مرجع سابق ، ص (250) ، راجع المادة (35) من قانون الضريبة العامة على المبيعات اللبناني .

وتعتبر هذه الإقرارات من العناصر الأساسية في نظام إدارة الضريبة وهي بمثابة نموذج سداد [(1)] وتكون الفترة الضريبية هي شهر واحد بالنسبة للمسجلين الملزمين بدفع الضريبة الخاصة وشهرين للمسجلين الملزمين بدفع الضريبة العامة حيث نصت المادة (16) من قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (6) لسنة 1994 "على المسجل الملزم بدفع الضريبة العامة على المبيعات أن يقدم إقراراً بمبيعاته من السلع والخدمات تحدد فيه قيمتها ومقدار الضريبة العامة المستحقة عليها وتعتبر مدة الشهرين فترة ضريبية واحدة .

وعلى المكلف الملزم بدفع الضريبة الخاصة أن يقدم للدائرة إقرارا شهرياً بقيمة مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة الخاصة ومقدار الضريبة المستحقة عليها وتعتبر مدة الشهر فترة ضريبية واحدة"[(2)].

وعليه فإن المكلف بمجرد إصدار شهادة التسجيل أصبح مطالباً بتطبيق القانون وتحميل جميع مبيعاته بالضريبة من ذات تاريخ بلوغه حد التسجيل وتقديم الإقرار الضريبي من الشهر الذي تم التسجيل فيه .

الإقرار الضريبي هو عبارة عن بيان يوضح فيه المكلف المشتريات والمبيعات وينتهي بتحديد مبلغ الضريبة المستحقة الواجبة الدفع وأن الإقرار الضريبي يشمل كافة تفاصيل المبيعات والمشتريات والضريبة القابلة للخصم[(3)]

ويلتزم المسجل بتقديم الإقرار الضريبي خلال الشهر التالي لانتهاء الفترة الضريبية المحددة له من قبل الدائرة بموجب إشعار تسجيله بإحدى الوسائل التالية: -

1- البريد المسجل .
2- البنوك المعتمدة من قبل الدائرة.
3- الشركة المرخص لها للقيام بمهام مشغل البريد العام أو مشغل البريد الخاص المعتمدة. من قبل مجلس الوزراء بناءً على تنسيب الوزير.
4- الوسائل الالكترونية .

ويعتبر تاريخ تقديم الإقرار الضريبي هو تاريخ تسلمه من قبل الدائرة أو تاريخ ختم البريد أو تاريخ وصل الإيداع لدى البنك أو الشركة المرخصة المعتمدة أيها اسبق وفي حال

(1) د عبد المنعم عبد الغني علي ، نظرية الضريبة على القيمة المضافة ، دار النهضة العربية 1997 ، ص(49).
(2) راجع المادة (16) من قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم 6 لسنة 1994.
(3) عبد الكريم عائض سهيل، الجزاءات المترتبة على المكلف واخلاله بالتزاماته الضريبية ، رسالة ماجستير ، جامعة الإسراء، عمان ، غير منشورة ، 2008 ، ص(35).

إرساله الكترونيا يتم اعتماد نهاية الساعة لذلك اليوم ، أما إذا قام المسجل بتقديم أكثر من إقرار ضريبي عن نفس الفترة تعتمد الدائرة الإقرارالمقدم أولاً وتعتبر الإقرارات الأخرى لاغيه عدا إشعارات التعديل المقدمة لاحقاً [1].

ويجوز للمسجل إذا تبين له وجود خطأ في إقراره المقدم للدائرة أن يقوم بتعديل البيانات الواردة فيه بموجب إشعار خطي يقدم للدائرة ولا يعتبر في هذه الحالة انه ارتكب مخالفة لأحكام القانون ما لم تكن الدائرة قد سبقته في اكتشاف هذا الخطأ أو ما لم يكن المدقق قد اصدر مذكرة تدقيق بشأن ذلك الإقرار ويلتزم المسجل في هذه الحالة بدفع الضريبة وغرامة التأخير المستحقة نتيجة لذلك ولا يعتمد التعديل إلا إذا كان مقرونا بدفع الضريبة وغرامة التأخير ويعتبر تاريخ الوصل المالي هو تاريخ التعديل في حال ترتبت ضريبة جراء تعديل الإقرار الضريبي[2] ولا يشترط القانون في تقديم الإقرارات الضريبية أن يكون المكلف قد حقق مبيعات وذلك لأن الإقرار من الالتزامات التي ترتبط بالواقعة المنشِئة للضريبة ويعد ذلك واضحاً في نص المادة (16) من القانون وإذا لم يقم المسجل بتقديم الإقرارات الضريبية فإن الدائرة تقوم بالتقدير عليه حيث جاء في قرار محكمة التمييز رقم 2009/962 تاريخ 2009/1/20 [3].

نظرت محكمة الجمارك البدائية في الدعوى وبعد أن استكملت إجراءات المحاكمه وفي ذلك نجد من استعراض المادة (16/ب) من قانون الضريبة العامة على المبيعات قد ألزمت المسجل بتقديم الإقرار على النموذج المعتمد من الدائرة عن كل فتره ضريبة وان لم تتحقق أي مبيعات خلالها سواء كان الإقرار خطيا أو باستخدام معالجة المعلومات أو البيانات والفقرة د/1 نصت "إذا لم يقدم المسجل الإقرار عن أي فترة ضريبية وفق أحكام الفقرة ب أعلاه يصدر المدير قرارا بتقدير مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة خلال تلك الفترة ومقدار الضريبة المستحقة عليها دون الإخلال بأحكام القانون .[4]

أما القانون اللبناني فقد ألزمت المادة (26) من قانون الضريبة على القيمة المضافة اللبناني على كل خاضع للضريبة إلزاميا أو اختيارياً أن يتقدم إلى الإدارة الضريبية بتصريح دوري يبين فيه الضريبة المستوجبةأو فائض الضريبة القابلة للحسم وذلك ضمن مهلة عشرين يوماً من تاريخ

---

(1) طرق تقديم الإقرار الضريبي ، تعليمات رقم 6 لسنة 2010 ، صادرة عن وزير المالية ، الأردن ، عمان ، ص (2).
(2) د. أيمن حداد وعمر بني ارشيد ، مرجع سابق ص (164).
(3) قرار محكمة التمييز رقم 2009/962 تاريخ 2009/1/20 منشور في مركز عدالة.
(4) راجع المادة (16) من قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم 6 لستة 1994.

انتهاء الفترة الضريبيةويعتبر التصريح مقدماً بتاريخ تسلمه باليد لقاء إيصال وإلا يعتد بتاريخ ختم بريد الإرسال.[1]

أما القانون المصري فقد ألزموفقاً لأحكام المادة (16) من القانون ، كل مسجل أن يقدم للمصلحة إقراراً شهريا عن الضريبة المستحقه على النموذج المعد لهذه الغاية خلال الثلاثين يوما التالية لانتهاء شهر المحاسبة ويجوز تمديد فتره الثلاثين يوما بقرار من الوزير[2].

وعليه فان الفترة الضريبية هي شهر واحدوفقاً للقانون المصري في حين أن التشريع الأردني حدد فترة الشهرين للمسجلين المكلفين بالضريبة العامة وشهر واحد للمسجلين المكلفين بالضريبة الخاصة وإعطاء الصلاحية للمدير بتمديد الفترة. وعليه يلاحظ أن المشرع ولاعتبارات موضوعيه اعتبر الفترة الضريبية للضريبة الخاصة لمده شهر نظرا لقيمة الضرائب العالية المستحقة عليها نسبة لقلة عددها قياسا إلى مكلفي الضريبة العامه ومن اجل التخفيف عليهم وتوفير الوقت والجهد وكذلك الأعباء المالية المترتبة على مراجعتهم للدائرة يرى الباحث أن يتم منح صلاحيات للمديريات بتمديد الفترات الضريبية للفئات التي تبلغ مبيعاتها اقل 200000 دينار سنويا في النشاط التجاري والصناعي لتصبح الفترة الضريبية ستة أشهر بدلاً من شهرين.

وكذلك يلاحظ أن القانون الأردني أعطى الحق للمسجل من خلال الإقرار المعدل بالتصريح عن الأخطاء التي يكتشفها لاحقاً بعد تقديم الإقرار الضريبي دون أن يتقيد بمهلة محدودة تعتبر من المزايا الإيجابية للقانون.

المبحث الثاني

دفع الضريبة وتوريدها

تبدأ إلتزامات المكلف بالتسجيل وتقديم الإقرارات الضريبية ودفع الضريبة والذي يعتبر بمثابة الإلتزام الاساسي الواجب على المكلف تنفيذه باعتبار أن الضريبة هي دين يحدده القانون

(1) د عبد الرؤوف قطيش ، مرجع سابق ، ص (257) ونشرة وزارة المالية اللبنانية ، والدليل العام للضريبة على القيمة المضافة ، نشرة صادرة عن وزارة المالية اللبنانية ، ص (41,42) .

(2) وجدي شفيق ، المفيد في شرح التجريم والمنازعات والتهرب والتصالح في ضريبة المبيعات ، يونيتد للاصدارات القانونية طبعة 2010 ، ص (194).

عند توافر الواقعة المنشئة للضريبة ويعتبر الإقرار الضريبي بمثابة بيان أولي لهذا الدين وإن قرار التقدير أو التدقيق يعتبر قراراً كاشفاً له[1].

ويمكن للإدارة الضريبية القيام بربط الضريبة وتحصيلها وتوريدها من خلال تعاون المكلفين سواء كان هذا التعاون بصفة اختيارية أو بصفة إجبارية بموجب نصوص يفرض القانون التقيد بها مثل الالتزام بالتصريح عن حجم المبيعات الحقيقي[2] .

وهنا لا بد أن نتناول بالبحث حجم المبيعات المصرح عنها وتطبيق النسب عليها بحيث يلتزم المسجل بالتصريح عن حجم المبيعات الحقيقي وتطبيق النسب عليها وتحرير فواتير ضريبية عن بيع السلعة أو أداء الخدمة الخاضعة للضريبة ومسك السجلات والدفاتر المحاسبية والاحتفاظ بها لتحصيل الضريبة وتوريدها للدائرة بالمواعيد المحددة وتمكين الموظفين من القيام بواجباتهم في لرقابة والتفتيش وإجراء الخصم والرد الضريبي وفقاً لأحكام القانون.

وهذه الالتزامات ستكون موضوعات المطالب التالية وكما يلي:

(1) التصريح عن حجم المبيعات الحقيقي وتطبيق النسب عليها.
(2) مسك السجلات والدفاتر المحاسبية.
(3) تحصيل الضريبة وتوريدها للدائرة بالمواعيد المحددة.
(4) التعاون مع الدائرة وتمكين الموظفين من القيام بواجباتهم.
(5) إجراء الخصم والرد الضريبي وفقاً لأحكام القانون.

المطلب الأول

الالتزام بالتصريح عن حجم المبيعات الحقيقي وتطبيق النسب عليها

تعتبر درجة الأمانة التي يتحلى بها المكلفون عنصراً أساسيا في تحديد حجم الاتفاق والاختلاف بين المكلف والإدارة الضريبية ومقدار ما يؤدي من ضرائب صحيحة في المواعيد المقررة دون إرهاق أو عناء للطرفين لإثبات الحقيقة ولا يعني ذلك عدم وقوع الأخطاء .[1]

---

(1) محمد نوح الدراوشه ، التزامات المكلف بقانون ضريبة الدخل الأردني ، رسالة ماجستير (غير منشورة) ، جامعة آل البيت ، 2002 ص (123).
(2) د. رمضان الصديق ، الإدارة الضريبية الحديثة ، مرجع سابق ، ص (125).

مـن الالتزامـات المهمـة التـي رتبهـا قـانون الضـريبة العامـة علـى المبيعـات علـى المكلـف بالضريبة الالتزام بالتصريح عن حجم المبيعات الحقيقية وتطبيق النسب عليها حيث أشـارت المـادة (15) من القانون المعدل إلى ذلك مما يؤدي إلى تعزيز العلاقة الجيدة التـي يجب أن تـربط المكلـف بالإدارة الضريبية.

وعليه نبين مـا هو المقصود بـالبيع (البيع هو انتقال ملكيـة السلعة أو أداء الخدمـة من البـائع ولـو كـان مستورداً إلـى المشتري ويعد بيعـاً فـي حكم القـانون إصـدار الفـاتورة أو تسـليم السـلعة أو تأديـة الخدمـة أيهمـا اسبق) ، وان الحـالات التاليـة تعتبـر بمثابـة البيـع الحكمـي وتـؤدي إلـى الواقعـة المنشئة للضريبة التي تحقق الصفة القانونية للضريبة أو مشروعية التكليف وكما يلي [2]:-

أ - إصدار فـاتورة البيع حتـى لـو لـم يتم تسليم السـلعة أو أداء الخدمـة فـإذا تـم إصـدار الفـاتورة بتـاريخ سـابق علـى تسليم السلعة أو الخدمـة فإنـه يـتم الإقرار عن هذه الفـاتورة فـي الفتـرة الضريبية الخاصة بفترة تاريخ صدور تلك الفاتورة.

ب - إذا تم تسليم سـلعة بموجب أذن تسليم ولـم تصـدر فـاتورة فـان ذلك يعتبـر بيعاً ويتم إدراج قيمة السلعة في الإقرار الضريبي المعلن بتاريخ أذن التسليم.

وان عمليـة احتسـاب الضـريبة العامـة والضـريبة الخاصـة سـواء كانـت بنسـبة أو بمقـدار (الصفر) وفقاً لنص المـادة (7) من قـانون الضـريبة العامـة علـى المبيعـات علماً أن هنـاك مبيعـات معفاة من الضريبة العامة وقد جاءت محددة بنص المـادة (21) من القـانون يعفـى مـن الضـريبة مـا يلي [3]:-

- مشتريات ومستوردات جلالة الملك من سلع وخدمات.
- السـلع والخـدمات التـي تسـتوردها أو تشـتريها محليـاً السـفارات والمفوضـيات والقنصـليات غيـر الفخرية لاستعمالها الخاص وفقاً لتوجيهات وزارة الخارجية شريطة المعاملة بالمثل.
- السلع والخـدمات التـي تسـتوردها أو تشـتريها محليـاً المنظمـات الدوليـة والإقليميـة العاملـة فـي المملكة وموظفوها غير الأردنيين الذين يتمتعون بالصفة الدبلوماسية .

ويقصـد بالقيمـة الواجـب الإقـرار عنهـا ، القيمـة المدفوعـة فعـلاً لـذلك يجـب علـى المسـجل أن يصرح عن القيمة الحقيقية لبيع السلعة أو الخدمة عند تقديمه الإقرار الضـريبي وان يقوم باحتسـاب

---

(1) د رمضان الصديق ، الإدارة الحديثة ، مرجع سابق ، ص (122).

(2) د. محمد الحلاق ، النزاع الضـريبي امـام القضـاء السوري ، بحث منشـور فـي مجلـة جامعـة دمشق للعلـوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 21 العدد (2) ، 2005، ص (8) .

(3) راجع المواد (7، 21) من قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (6) لسنة 1994 .

الضريبة على أساسه ويكون الثمن الحقيقي للبيع هو الثمن الذي يلتزم المشتري بدفعة للبائع وهو ما يعرف بالوعاء الضريبي الذي تحسب على أساسة الضريبة ويختلف الوعاء الضريبي للسلع المستوردة الذي يعتمد القيمة المتخذة أساسا لتسديد الرسوم الجمركية عن الوعاء الضريبي للسلع المحلية الذي يعتمد على الثمن الذي يلتزم المشتري بدفعه .[(1)]

وتقسم السلع والخدمات إلى سلع وخدمات خاضعة للضريبة العامة على المبيعات بنسبة 16% أو خاضعة لنسبة الصفر أو معفاة من الضريبة أو خاضعة بنسبة 4% وعلى المكلف عند القيام بإعداد وتقديم الإقرار الضريبي الالتزام بتطبيق نسب الضريبة على مبيعاته والتصريح عن الميعات الفعلية خلال تلك الفترة وإذا تم تسليم المكلف قيمة السلعة التي سوف يتم بيعها مستقبلاً سواء سلمت قيمتها بالكامل أو جزء منها فإن ذلك يعد بيعاً وتستحق الضريبة على كامل السلعة، ولا بد من خلال التطبيق أن تبرز هناك خلافات متعددة تتعلق بالسلعة الخاضعة والسلعة المعفاة حيث جاء في قرار محكمة التمييز رقم 2008/1991 [(2)] أن نقطة الخلاف بين المدعي والدائرة تكمن فيما إذا كان الجيلاكوز معفاة من الضريبة العامة على المبيعات على اساس أنها من السلع المدرجة في البند (أولاً / 24) من الجدول رقم 3 الخاص بالسلع والخدمات المعفاة من الضريبة أم لا وعليه فإنه وبمقتضى جداول التعرفة الجمركية تعتبر مادة الجيلاكوز مادة معفاة من الضريبة العامة على المبيعات الواردة في المادة (15) من الجدول رقم 1 الملحق بقانون الضريبة العامة على المبيعات رقم 6 لسنة 1994 وتعديلاته ، وحيث أن محكمة الاستئناف قد توصلت إلى ما توصلنا إليه فإن قرارها جاء موافقاً للقانون ولما استقر عليه اجتهاد محكمتنا في هذا الخصوص مما يجعل أسباب التمييز مستوجبة الرد.

أماإذا قامت المنشاة باستعمال سلعة استخداما خاصاً أو اعتبارها أصلاً من أصول المنشاة أو تقديمها هدية بدون مقابل فإن الضريبة تستحق عليهاباعتبارها بيعاً وهذا ما نصت عليه المادة (4/أ) من القانون الأردني وعليه فإن على المكلف عند إعداد الإقرار الضريبي التأكد من جميع فواتير المبيعات الصادرة خلال تلك الفترة الضريبية وذلك من خلال تسلسل فواتير البيع ومطابقة أذن صرف وتسليم البضاعة المباعة على الفواتير الصادرة لها في حالة صدور أذن تسليم ومراجعة حساب الدفعات المقدمة من قبل العملاء ليتم آخذها بعين الاعتبار عند إعداد الإقرار الضريبي وان الواقعة المنشئة للضريبة على المبيعات للسلع المستوردة من الخارج هي واقعة

---

(1) د أيمن حداد وعمر بني أرشيد ، مرجع سابق، ص (91)
(2) قرار محكمة التمييز رقم 2008/1991 منشور في مركز عدالة.

الإفراج عن السلعة في دائرة الجمارك ولا يتم الإفراج عن هذه السلع المستوردة إلا بعد تسديد الضريبة المستحقة عليها .(1)

إن القيمة الواجب الإقرار عنها والتي تتخذ أساسا لربط الضريبة بالنسبة إلى السلع والخدمات الخاضعة للضريبة هي القيمة المقبوضة فعلاً أما بالنسبة للسلع المستوردة فتقدر من قبل الجمارك حيث يسمح القانون بخصم الضريبة على المبيعات للمستوردات في الإقرار الضريبي.

وإذا لم يقم المسجل بالتصريح عن القيمة الحقيقية ضمن الإقرارات الضريبية المقدمة من قبله فإن للدائرة الحق في تعديل هذه الإقرارات وتأكيداً لذلك جاء في قرار محكمة التمييز رقم (2008/3618)(2) نجد أن واقعة الدعوى تتلخص بأن المدعية أقامت لدى محكمة الجمارك البدائية دعوى بمواجهة المدعي عليها وموضوعها منع مطالبة بإلغاء قرار دائرة الضريبة العامة على المبيعات والمتضمن تعديل الإقرارات الضريبية عن الفترات من 2001/1/1 ولغاية 2004/2/28 واستندت في قرارها إلى عدم قيام المدعية بالتصريح عن بعض الفترات الضريبية وتعديلها في فترات لاحقة وعن ذلك نجد أن المادة (15/أ/2) من قانون الضريبة العامة على المبيعات قد نصت على" يعتبر الثمن الذي يلتزم المشتري بدفعه للبائع مقابل السلعة أو الخدمة هو القيمة الحقيقية لبيع أي منها "ونصت المادة (15/ج) من القانون ذاته على" يحدد مقدار الضريبة لعامة على السلع المستوردة باعتماد القيمة المتخذة أساسا لتحديد الرسوم الجمركية وفقاً لجداول التعرفة المطبقة أي رسوم وضرائب مستحقة قبل التخليص بما في ذلك الضريبة الخاصة المستحقة عليها وفقاً لأحكام هذا القانون ".

أما القانون اللبناني فقد نص على انه "يتوجب على الخاضع للضريبة في التصريح الدوري الذي يقدمه أن يبين مجموعه رقم أعماله العائدة للعمليات الخاضعة للضريبة والعمليات المعفاة منها أو دون حق الحسم ويذكر في هذا التصريح قيمة الضريبة المتوجبه على عمليات تسليم الأموال وتقديم الخدمات الخاضعة للضريبة العائدة للفترة المصرح عنها وقيمة الضريبة القابلة للحسم من المشتريات ومصاريف الخاضع للضريبة العائدة للفترة الضريبية المصرح عنها أو المدورة من فترات ضريبية سابقه وقيمة الضريبة المتوجبه على الخدمات المكتسبة من مورد مقيم خارج الأراضي اللبنانية والمستعملة من قبل الخاضع للضريبة في لبنان ويدون أخيرا الفرق بين الضريبة المحصلة أو الضريبة المدفوعة أي قيمة الرصيد من الضريبة المتوجب تأديتها أو ضريبة مطلوب استردادها أو تدويرها إلى الفترة الضريبية اللاحقة ويتوجب على الشخص الخاضع للضريبة حفظ جميع الفواتير والمستندات المتعلقة بالإيرادات والأعباء بعد تدقيقها من قبل

(1) راجع المادة (4) من قانون الضريبة العامة على المبيعات المعدل رقم 6 لسنة 1994 وتعليمات طرق دفع ضريبة المبيعات وتوريدها رقم (1) لسنة 2010 الصادرة عن وزير الماليه ، عمان.
(2) قرار محكمة التمييز رقم (2008/3618) منشور في مركز عدالة.

الادراة الضريبية" المواد من (23— 28) "تعتمد أساسا احتساب الضريبة على البدل المقابل الذي حصل أو سوف يحصل عليه مورد الأموال أو مقدم الخدمات لقاء تسليم هذه الأموال أو تقديم هذه الخدمات" (1).

وعند الاستيراد تعتمد كأساس لفرض الضريبة القيمة الجمركية التي تحدد وفقا لقواعد تقيم البضائع في الجمرك مضافا إليها جميع الرسوم الجمركية والرسوم الأخرى باستثناء الضريبة على القيمة المضافة بواقع 10% ويتم احتساب الضريبة في نهاية كل شهر ويحق للشخص الخاضع أن يحسم من أصل الضريبة قيمه الضريبة المضافة المدفوعة عن السلع الخاضعة والقابلة للحسم وعند نشوء حق الحسم تصبح الضريبة القابلة للحسم متوجبة الأداء.

حيث نصت المادة (43) البند (4) من قانون الضريبة على القيمة المضافة اللبناني " أذا قدم الخاضع للضريبة تصريحا دوريا غير صحيح لا يعكس حقيقية نشاطه الاقتصادي أو بهدف .(2)

استرداد الضريبة عن غير حق يتم التقدير المباشر بقيمة الضريبة المتوجبه استنادا إلى المبالغ المقدرة للعمليات الحاصلة خلال فترة احتساب الضريبة المعنية وباستثناء الأخطاء المادية تفرض على الخاضع للضريبة الذي يقدم تصريحا غير صحيح لا يعكس حقيقة نشاطه الاقتصادي الفعلي غرامه توازي الضريبة غير المصرح عنها" .

أما القانون المصري وفقا لأحكام المادة (1/14) من القانون **"**يلتزم المسجل بان يحرر فاتورة ضريبة عند بيع السلعة أو أداء الخدمة الخاضعة للضريبة ويقوم بالتصريح عنها ضمن الإقرار الضريبي المقدم من قبله وسجل يحتوي على بيان إجمالي قيمة المبيعات وإجمالي قيمة المشتريات بدون ضريبة وإجمالي الضريبة العامة على المبيعات وإجمالي قيمة الضريبة على المشتريات القابلة للخصم وقيمة التسويات من إشعارات الخصم والاضافة بعد الخصم أو المبالغ المترصدة لحسابه ويلتزم المسجل بتسجيل كافة العمليات التي قام بها خلال الفترة الضريبية وتطبيق النسب عليها و تكون القيمة الواجب الإقرار عنها التي تتخذ أساسا لربط الضريبة للسلع أو ما يؤدي من خدمات خاضعة للضريبة هي المبالغ المدفوعة فعلا مقابل السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة الثابتة بالفاتورة الضريبية التي حررها البائع المسجل إلى المشتري وللمصلحة في غير ذلك من الحالات الحق في تقدير ثمن السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة

بالسعر أو المقابل السائد في السوق مسترشدة بالسياسات البيعية والتسويقية للمسجل وبالسعر المتداول لذات السلعة بنفس الجودة ويكون وعاء الضريبة على الخدمات الخاضعة هو قيمة

---

(1) د عبد الرؤوف قطيش ، مرجع سابق ، ص (259,258)، والدليل العام للضريبة على القيمة المضافة ،مرجع سابق ، ص (41) .

(2) راجع المادة (23,28,43) من قانون ضريبة القيمة المضافة اللبناني.

الخدمات الواردة بالفاتورة شاملة مقابل الخدمة دون أي رسوم أو ضرائب أخرى حيث نصت الماده (12) " إذا تبين للمصلحة أن قيمة مبيعات المسجل من السلع أو الخدمات تختلف عما ورد بإقراره عن أية فتره محاسبية كان لها تعديل القيمة الخاضعة للضريبة".[(1)]

ويلاحظ الباحث أن كافة التشريعات الضريبية في كل من الأردن ولبنان ومصر متوافقة في نصوصها من حيث موضوع التصريح عن القيمة الحقيقية للمبيعات وتطبيق النسب الضريبية بشكل عام على الرغم من اختلاف النسب المطبقة من قانون لآخر واختلاف العقوبات.

المطلب الثاني

الالتزام بمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية

تلزم التشريعات الضريبية المكلفين بالاحتفاظ بالدفاتر والسجلات المحاسبية المتعلقة بنشاط المكلف مدة معينة من الزمن وعدم إتلافها أو تغيير معالمها وذلك حتى يتاح للإدارة الضريبية الوقت الكافي لمطابقة المعلومات المتوفرة لديها مع البيانات والمعلومات التي تحتويها الدفاتر والمستندات وهي تؤدي إلى توفير الدليل والحجة التي يحق للمكلف أن يتمسك بها في مواجهة تقديرات الإدارة الضريبية ،[(2)] ولكن لصعوبة الاحتفاظ بهذه السجلات والمستندات المالية فتره طويلة من الزمن لابد من تحديد فترة معينه للاحتفاظ بها وذلك من اجل توفير الوقت والجهد وكلفة التخزين وبعدها يستطيع المكلف أن يتصرف بها أو إتلافها حيث نصت المادة (39/38) من قانون الضريبة العامة على المبيعات " يلتزم المكلف بتنظيم السجلات والمستندات اللازمة لتحديد مقدار الضريبة المستحقة عليه شريطة أن تكون معدة وفق معايير المحاسبة الدولية ومدققة ومصادق عليها من محاسب قانوني ويجوز للمكلف استخدام أجهزة الحاسوب في تنظيم سجلاته ومستنداته وبياناته المالية وتعتبر هذه السجلات والبيانات أصولية من الناحية المحاسبية ويتم الاحتفاظ بأصول المستندات والوثائق المقررة لها ".

ويعد مسك المكلفين الخاضعين للضريبة العامة على المبيعات لسجلات دقيقة وكاملة يؤدي لعدم حدوث مشكلات لدى التطبيق ، لان مسك الدفاتر التي تحتوي على أدق التفاصيل يزيد من

---

(1) وجدي شفيق ، مرجع سابق ، ص (192) ،راجع المواد (11,12) من قانون الضريبة على المبيعات المصري.

(2) د. رمضان صديق ، الإدارة الضريبية الحديثة ، مرجع سابق ، ص(130).

تكاليف التزام المكلف ، لذا تقوم الإدارة الضريبية في مختلف دول العالم إلى إصدار تعليمات تبين كيفية القيد في السجلات والشروط الواجب توفرها فيها .[1]

وتعتبر الفواتير الضريبية من أهم المستندات التي تساعد على تثبيت الالتزام الضريبي فتتم من خلالها تسجيل كل عملية بيع للسلع والخدمات سواءً كانت خاضعة للضريبة أو معفاة منها وتتضمن بيانات جوهرية مثل تاريخ إصدارها ورقمها المتسلسل وبيانات السلعة ومقدار الضريبة ورقم السجل الضريبي ومقدار الضريبة ويجب أن تصدر عن أصل ونسختين والنوع الثاني هي الفواتير غير الضريبية وتستخدم في تسجيل مبيعات الأشخاص غير المسجلين [2] حيث جاء في قرار محكمة التمييز رقم 2009/619 تاريخ 2009/4/13 [3] "لم يثبت من خلال الملف الضريبي أن المكلف قام بالبيع بسعر أقل من السعر الحقيقي وعليه تكون حسابات وفواتير المكلف صحيحة ويستوجب رد الضريبة على السلع المصدرة".

وعلية فإن التعليمات رقم (8) لسنة 2010 وضحت الالتزامات المترتبة على الأشخاص وكما يلي :-

يقوم المسجل بتحرير فاتورة ضريبية عند بيع السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة وان يقوم بمسك السجلات والدفاتر المحاسبية ويسجل فيها كافة العمليات التي يقوم بها وتتضمن السجلات والدفاتر المحاسبية الواجب على المكلف مسكها والاحتفاظ بها ويلتزم المكلف بتنظيم السجلات والمستندات اللازمة لتحديد مقدار الضريبة المستحقة عليه شريطة أن تكون معدة وفق معايير المحاسبة الدولية وأن تكون مدققة ومصادق عليها من محاسب قانوني مرخصاً ومزاولاً لمهنة التدقيق .[4]

1. يلتزم الشخص الطبيعي وشركة التضامن وشركة التوصية البسيطة ممن لا تزيد مبيعات أي منهم على (200000) مائتي ألف دينار في السنة بتنظيم السجلات التالية على الأقل:-

- سجل المُشتريات على أن يتضمن بيانات فواتير الشراء للسلع والخدمات ومعاملات الاستيراد الجمركية والضريبة المدفوعة عن الخدمات المستوردة .

(1) شويكار إسماعيل حسن ، الضريبة على القيمة المضافة في اطار السوق العربيه المشتركه دراسة مقارنه،جامعة القاهره غير منشوره، 2003 ، ص (32).
(2) المرجع السابق ، ص (31) .
(3) قرار محكمة التمييز رقم 2009/619 تاريخ 2009/4/13 منشور في مركز عدالة.
(4) راجع المواد (38,39) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الأردني وتعليمات تنظيم السجلات والمستندات والاستثناء منها في ضريبى المبيعات رقم (8) لسنة 2010 الصادرة عن وزير المالية ، عمان.

- سجل المبيعات .على أن يتضمن بيانات الفواتير المحررة لمبيعاته بما في ذلك فواتير المبيعات لجهات معفاة أو لأشخاص غير مسجلين في الضريبة .
- سجل المرتجعات. على أن يتضمن بيانات فواتير المبيعات والمشتريات المرتجعة من واقع بيانات إشعارات الخصم والإضافة .
- سجل الصادرات. على أن يتضمن تفصيلات إرساليات الصادر بما في ذلك رقم بيان الصادر وتاريخه ومركز التصدير وبلد المقصد ونسخة عن البيان الجمركي المظهر أصولاً أو كتاب التسديد من دائرة الجمارك وأرقام الفواتير المتعلقة بالبيان الجمركي الصادر ومقدار الضريبة الواجبة الرد عن محتويات هذا البيان سواء أكانت الصادرات من أصل إدخال مؤقت أو رد رسوم أو معاد تصديرها.
- سجل البضاعة والتي تكون بحوزة المسافرين . ويتضمن أرقام وتواريخ طلبات الرد وأرقام وتواريخ الفواتير ونوع البضاعة وقيمتها وكميتها والتاريخ واسم المشتري وقيمة الضريبة المطلوب ردها .
- سجل الذمم .على أن يبين الذمم المدينة والدائنة والحركات الدائنة والمدينة على كل ذمة من هذه الذمم في هذا السجل .

2. للمدير أن يلزم أي شخص أو أي فئة من الأشخاص من تلقاء نفسه أو بناءً على طلب أي منهم بتنظيم سجلات ومستندات تبين مقدار مبيعات كل منهم وتراعي طبيعة عمل ونشاط هذه الجهات وله إعفاءهم من تدقيقها وتصديقها من محاسب قانوني مرخصاً ومزاولاً لمهنة التدقيق .

3. للمدير أن يلزم أي شخص غير مسجل عند بيعه لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة بإصدار فواتير ومسك سجلات وحسابات منتظمة لتسجيل عمليات البيع التي يقوم بها والاحتفاظ بتلك الفواتير والسجلات لمدة خمس سنوات تالية لتاريخ انتهاء السنة المالية التي صدرت أو نظمت بها .

4. يجوز للمكلف أن ينظم ويمسك السجلات والمستندات باللغة الانجليزية على أن يقدم ترجمة عربية لها من مترجم معتمد إذا طلبت الدائرة ذلك .

5. يلتزم المسجل الذي يقوم ببيع سلعة خاضعة للضريبة ولديه مستودعات ومخازن للمواد الأولية أو المصنعة أن يمسك سجلاً يتضمن الحركة التي تجري على السلع داخل المخزن بموجب مستندات إدخال وإخراج أصولية وبأرقام متسلسلة بحيث تكون صفحات كل دفتر من الدفاتر والسجلات المشار إليها خالية من أي فراغ وكتابة في الحواشي أو من خلال نظام محوسب لرقابة المستودعات .

6. يجوز للمكلف استخدام أجهزة الحاسوب في تنظيم سجلاته ومستنداته وبياناته المالية، وتعتبر هذه السجلات والبيانات أصولية من الناحية المحاسبية مع مراعاة ما يلي :-

- أن يحتفظ المكلف للمدة المقررة قانوناً بأصول المستندات والوثائق المعززة لها .
- أن لا يسمح بإجراء أي تعديل أو تغيير أو حذف لمفردات البيانات المدخلة .
- أن تتضمن البيانات المدخلة التوقيع الإلكتروني لمدخلها .
- أن تكون هذه البيانات موثقة وتعكس حقيقة الوضع المالي للمكلف .

على المكلف الذي يستخدم أجهزة الحاسوب في تنظيم سجلاته ومستنداته وبياناته المالية، أن يقدم شهادة من الجهة التي قامت بإعداد النظام والبرامج المستخدمة في تنظيم سجلاته ومستنداته وبياناته المالية بانسجام هذا النظام والبرامج مع الشروط الواردة في الفقرة (أ) من هذه المادة، وكذلك تعهد من قبل المكلف بالتقيد بهذه الشروط وعدم إجراء أي تعديل على النظام أو البرامج المستخدمة وسواء أكانت تلك الجهة من الموظفين أو العاملين لدى المكلف أو من أي جهة أخرى مهما كانت إلا بعد الحصول على موافقة الدائرة.

والسؤال المطروح هنا هو أنه إذا كان القانون قد ألزم المكلف بمسك السجلات فما هي الفترات التي يجب عليه الاحتفاظ بها وما هو الوضع في الأنظمة المقارنة والإجابة على ذلك فإنه يلزم الشخص المسجل بالاحتفاظ بالدفاتر والسجلات والمستندات لمدة أربع سنوات تبدأ من آخر تاريخ أي من التواريخ التالية:-

- تاريخ انتهاء الفترة الضريبية التي تم تنظيم السجلات والمستندات فيها.
- تاريخ تقديم الإقرار الضريبي.
- تاريخ تبلغ الإشعار بنتيجة قرار التقدير الإداري.

دون الإخلال بأحكام الفقرة (أ) من هذه المادة يلتزم المكلف في حال وجود نزاع على مقدار الضريبة المستحقة أو على أي غرامات ومبالغ متعلقة بها بالاحتفاظ بالسجلات والمستندات إلى حين البت في النزاع أو صدور قرار قطعي من المحكمة.

في حال عدم تنظيم المكلف للسجلات والمستندات المنصوص عليها في هذه التعليمات تطبق عليه نسب القيم المضافة المحددة بالتعليمات التنفيذية الصادرة لهذه الغاية وتعتبر هذه النسب قرينة قانونية.

أما القانون المصري وطبقا لنص المادة(14) من قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (11) لسنة 1991 يلتزم المسجل بتحرير فاتورة ضريبية عند بيع السلعة أو أداء الخدمة الخاضعة للضريبة وان يلتزم بمسك سجلات ودفاتر محاسبية منتظمة وان يحتفظ بهذه السجلات وصور

الفواتير لمدة ثلاث سنوات مالية لانتهاء السنة المالية التي جرى بها القيد بالسجلات وقد ألزمت اللائحة التنفيذية المسجل بتحرير الفاتورة من أصل وصورة يسلم الأصل للمشتري وتحفظ الصورة لدى المسجل على أن تتضمن الفاتورة البيانات الآتية [1]:-

رقم متسلسل للفواتير وتاريخ تحريرها واسم المشتري، رقم التسجيل ويجوز لرئيس المصلحة تعديل تلك البيانات وإصدار نماذج لفواتير ضريبية تتفق مع طبيعة النشاط والتزام المسجل بمسك الدفاتر وفقا لقانون التجارة وتشمل دفتر اليومية ودفتر الجرد ودفتر المشتريات ودفتر المبيعات ودفتر الصادرات.

أما القانون اللبناني فقد حددت المواد (36) و (37) من قانون الضريبة على القيمة المضافة ما هي الدفاتر والسجلات المحاسبية الواجب على المكلف مسكها ومدة الاحتفاظ بها.[2]

حيث ألزمت الأشخاص الخاضعين للضريبة على القيمة المضافة بمسك دفتر يومية تسجل فيه جميع العمليات الحاصلة وسجل الجرد الأصول الثابتة وقد وضحت التعليمات الصادرة عن وزير المالية تفاصيل المستندات والدفاتر المحاسبية الواجب تنظيمها والاحتفاظ بها وهي :

- نسخة عن فواتير أو إيصالات عمليات البيع.
- فواتير المشتريات أو فواتير الخدمات.
- فواتير المصاريف الجارية .
- المستندات العائدة لعمليات الاستيراد والتصدير .
- البيانات الجمركية.
- المراسلات التجارية.
- طلبيات البضائع وإشعارات تسليم البضائع .
- كشوف الحسابات المصرفية.
- إشعارات الحسم المدينة أو الدائنة أو التعديل في السعر وجميع المستندات التي تبين أي تغير في العملية الحاصلة وشروطها .
- أذونات التسليم والاستلام .

وعلى الشخص الخاضع للضريبة أن يحتفظ بالدفاتر والفواتير وغيرها من المستندات المحاسبية لمدة أربعسنوات اعتباراً من تاريخ انتهاء السنة المالية التي نشأت خلالها الضريبة وذلك وفقاً لنص المادة (37) من قانون الضريبة المضافة.[1]

(1) راجع المادة (14) من قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري.
(2) راجع المواد(36,37) من قانون الضريبة على القيمة المضافةاللبناني رقم 379 ، 2005 ونشرة وزارة المالية اللبنانية ، الدليل العام.

نلاحظ أن المشرع الأردني وضمن التعديلات الأخيرة على القانون بموجب القانون المؤقت رقم 29 لسنة 2009 أضاف شروطا لم تكن سابقا وخصوصا فيما يتعلق بإعداد الحسابات ومنها:

- أعداد الحسابات وفق معاير المحاسبة الدولية.
- تدقيقها والمصادقة عليها من قبل محاسب قانوني.

وكذلك أجاز المشرع استخدام أجهزة الحاسوب في تنظيم السجلات والمستندات والبيانات المالية واعتبر مدقق الحسابات شريكا فاعلا مع الدائرة في مجال الرقابة المباشرة على أعداد الحسابات من قبل المسجل وذلك من خلال المصادقة عليها حيث يتحمل مدقق الحسابات المسؤولية القانونية عند إصدار البيانات المالية أو المصادقة عليها في حال عدم مطابقتها للواقع بشكل جوهري أو كانت مخالفه لأحكام القانون أو معاير المحاسبة الدولية.

وان مدة إلزام المكلف أو المسجل بالاحتفاظ بالسجلات والمستندات المحاسبية جاءت مختلفة وحسب حالة وضع المكلف أو المسجل سواء كان مسجلا أو غير مسجل أو قام بتقديم الإقرار الضريبي أو صدر بحقه قرار تقدير إداري أو حالة وجود نزاع مع الدائرة.

ألزم المشرع الشخص غير المسجل الاحتفاظ بالسجلات والدفاتر المحاسبية لمدة خمس سنوات تالية لانتهاء السنة المالية التي صد بها بعد إلزامه من قبل المدير بذلك وفقا لنص المادة (15) من القانون.

ألزم المكلف بالاحتفاظ بالسجلات والدفاتر المحاسبية لمدة أربع سنوات بتاريخ من آخر التواريخ التالية:-

- تاريخ انتهاء الفترة الضريبية التي تم تنظيم السجلات والمستندات بها.
- تاريخ تقديم الإقرار الضريبي.
- تاريخ تبليغ الأشعار نتيجة قرار التقدير الإداري .
- وعدم تحديد تاريخ محدد للاحتفاظ بها في حالة وجود نزاع مع الدائرة ويلزم المكلف

بالاحتفاظ بالدفاتر لحين البت بالنزاع وصدور قرار قطعي من المحكمة.

علما أن المادة (49) من قانون الضريبة العامة على المبيعات أجازت للمدير أو من يفوضه خلال مدة لا تزيد عن أربع سنوات ومن تاريخ تقديم الإقرار الضريبي أو تاريخ إصدار القرار

---

(1) د. عبدالرؤوف قطيش ، مرجع سابق ، ص (272-273) ، راجع المادة (37 ، 15) من قانون الضريبة العامة على المبيعات .

الإداري بعد القيام بإصدار التقدير الأولي وتبليغ المسجل وانتهاء مدة الثلاثين يوما أعادة النظر في قرار التدقيق أو قرار التقدير الإداري أو القرار الصادر عن هيئة الاعتراض.[1]

أما قرارات التقدير الإداري الصادرة لغير المسجلين فيتم أعادة النظر بها خلال مدة لا تزيد عن ثمانية سنوات من تاريخ إصدار القرار الإداري علما أن التزامات غير المسجل وفقا لأحكام المادة(15) هو خمس سنوات.[2]

يلاحظ أن التشريع الضريبي الأردني والمصري واللبناني نص على التزام المكلفين بمسك السجلات والدفاتر المحاسبية المطلوبة لتنفيذ أحكام القانون الضريبي مع الاختلاف في مدة الاحتفاظ مع أن القانون الأردني رتب التزاماً إضافياً على المكلفين بأن تكون الحسابات مصادق عليها من مدقق حسابات قانوني.

ويرى الباحث أن يتم توحيد مدة الاحتفاظ بالدفاتر والسجلات المحاسبية لمدة أربع سنوات ابتداء من تاريخ تقديم الإقرار الضريبي أو التقدير الإداري للمسجلين ونفس المدة لغير المسجلين ابتداء من تاريخ انتهاء السنة المالية في حالة إلزامه بمسك السجلات والدفاتر المحاسبية وذلك من اجل التسهيل على المكلف أو المسجل باعتبارها فتره كافيه من اجل المحافظة على حقوق المكلف أو المسجل وحق الدائرة بالرجوع للتدقيق أو أعادة النظر في القرارات السابقة.

كما يرى الباحث عدم إلزام بعض المكلفين بمسك سجلات محاسبية مدققة من قبل مدقق حسابات قانوني والاكتفاء بسجلات محاسبية على أن تكون هذه الميزة لبعض المكلفين ممن تقل مبيعاتهم الخاضعة للضريبة عن 200000دينار وذلك تسهيلاً عليهم وتقليلاً للأعباء المالية التي قد تنشأ نتيجة إلزامهم بمدقق حسابات قانوني.

المطلب الثالث

الالتزام بتحصيل الضريبة وتوريدها للدائرة في المواعيد المحددة

يجب على المكلف أن يقوم بدفع الضريبة في المواعيد التي يحددها القانون ويمكن في حالات محددة السماح له بتأجيل دفع الضريبة كلها أو بعضها أو السماح بتقسيطها والهدف من ذلك لكي لا يستفيد المكلف من تأخير الوفاء بالضريبة وذلك باستثمار هذه الأموال في نشاطاته الخاصة أو ادخارها والحصول على أرباح وفوائد منها .[3]

---

(1) راجع المادة (49) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الأردني رقم 6 لسنة 1994 المعدل.
(2) راجع المادة (15) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الأردني المعدل.
(3) د0 رمضان الصديق، الإدارة الضريبية ألحديثه ، مرجع سابق ، ص (134)

ومن اجل ضمان التزام المكلف بدفع الضرائب في مواعيدها توفر التشريعات الضريبية الضمانات التي تكفل عدم تعرض حقوق الخزينة للضياع عن طريق الحجز على أموال المكلف يلتزم المسجل بتحصيل الضريبة والإقرار عنها وتوريدها للدائرة ولهذه الغاية بينت المادة (9) من قانون الضريبة العامة على المبيعات مواعيد استحقاق الضريبة العامة والخاصة على السلع والخدمات المستوردة والمباعة فيما يتعلق ببيع السلعة حيث اعتبرت الديون الضريبية من الديون الممتازة كما قررت حق الدائرة في إلقاء الحجز التحفظي على أموال المكلف خوفا من تعرض حقوق الخزينة للضياع وذلك لأن ضريبة المبيعات يتحمل عبئها المستهلك النهائي أما البائع أو مؤدي الخدمة فتكون بالنسبة له بمثابة الأمانة.[1]

أولاً: مواعيد وحالات استحقاق الضريبة العامة على المبيعات وتوريدها.

بين القانون مواعيد وحالات استحقاق الضريبة في المادة (9) وهي كما يلي:-

1. تستحق الضريبة عند تسليم السلعة أو إصدار الفاتورة أو تسليم قيمة السلعة كلياً أو جزئياً أو البيع بأجل.
2. تستحق الضريبة على بيع الخدمة عند وقوع أي من الحالتين أيهما اسبق إصدار الفاتورة أو تسليم الخدمة كلياً أو جزئياً على أساس قيمة الفاتورة الضريبية أو ما تم دفعه من قيمة السلعة أو بدل الخدمة أيهما أعلى.
3. تستحق الضريبة العامة والخاصة على السلع المستوردة في مرحلة التخليص عليها حسب نسبة الضريبة وفئتها في تاريخ تسجيل البيان الجمركي تستحق الضريبة على الخدمة المستوردة عند دفع بدل الخدمة كلياً أو جزئياً ويلتزم متلقيها أو المستفيد منها بدفع الضريبة المستحقة عليها إلى الدائرة .
4. تستحق الضريبة على الخدمة المستوردة على بيع السلعة أو الخدمة داخل المناطق والمدن والأسواق الحرة عند الاستفادة من تلك السلعة أو الخدمة لأغراض شخصية أو لأغراض غير متعلقة بمزاولة العمل المرخص به داخل تلك المناطق الحرة وان استحقاق الضريبة هو الموعد الذي يجب فيه تحصيل الضريبة بواسطة المسجل من مشتري السلعة أو متلقي الخدمة وهو ما يعرف بالواقعة المنشئة للضريبة .

ثانياً: مواعيد توريد الضريبة.

بعد قيام المشرع الضريبي بتحديد مواعيد استحقاق الضريبة حددت المادة (26) من القانون الموعد المحدد للمسجل للقيام بدفع رصيد الضريبة المستحقة وفقاً لما يلي [1]:-

(1) راجع المادة (9) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الأردني المعدل رقم 6 لسنة 1994 .

1. يتم دفع الضريبة على السلع المستوردة عند الإفراج عن السلعة من دائرة الجمارك وفقاً للإجراءات المقررة لدفع الرسوم الجمركية ولا يجوز التخليص عليها قبل تسديد الضريبة المستحقة عليها بالكامل .
2. على مستورد الخدمة دفع الضريبة المستحقة في أي من الحالات التالية أيهما أسبق:-
   أ - خلال شهر من تاريخ دفع بدل الخدمة المستوردة أو أي جزء منه يحدد ما يتعلق بهذا الجزء.
   ب- عند إفراج السلطات الجمركية عن المادة التي قدمت بواسطتها تلك الخدمة .
   ج- خلال ستة أشهر من تاريخ تلقي الخدمة أو أي جزء منها وذلك بحدود ما يتعلق بذلك الجزء .
3 . يلتزم المسجل بدفع الضريبة المستحقة عليه خلال الشهر التالي لانتهاء الفترة الضريبية وللمدير منح المسجل مدة إضافية لا تزيد عن شهر واحد وفي حالة عدم دفع الضريبة أو توريدها في المواعيد المحددة تستوفي الدائرة غرامة تأخير بنسبة أربعة بالألف من قيمة الضريبة المستحقة وذلك عن كل أسبوع تأخير أو جزء من الأسبوع منه بمعنى أن يلتزم الخاضع للضريبة بسداد الضريبة عن القيمة المضافة من واقع إقراره ويمكن له السداد عن طريق البنك(2).

أما القانون اللبناني فقد نصت المادة (22) من قانون الضريبة على القيمة المضافة على (3):-
تستحق الضريبة بتاريخ تسليم المال أو تقديم الخدمة . أما إذاجري قبض الثمن كلياً أوجزئياً قبل تاريخ تسليم المال أو تقديم الخدمة فتستحق الضريبة بتاريخ القبض وذلك على أساس المبلغ المقبوض أما إذا اصدر الخاضع للضريبة فاتورة قبل تسليم الأموال أو تقديم الخدمات وقبض الثمن فتستحق الضريبة بتاريخ إصدار الفاتورة وفيما يتعلق بالسلع المستوردة تستحق الضريبة عند توجب الرسم الجمركي وفقا للتشريعات الجمركية المعمول بها .

يتوجب على الشخص المسجل أن يتقدم بتصريح دوري يبين فيه الضريبة المتوجبة أو فائض الضريبة القابلة للحسم وذلك ضمن مهلة عشرين يوماً من تاريخ الفترة الضريبية ويمكن تقديم التصريح باليد لقاء إيصال وتقيد مقدماً بتاريخ تسليمه أو عن طريق البريد.

---

(1) المادة (26) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الأردني المعدل .
(2) د. شويكار اسماعيل ، مرجع سابق ، ص(33،35).
(3) د. عبدالرؤوف قطيش ، مرجع سابق ، ص (307) ، راجع نشرة وزارة المالية اللبنانية ، الدليل العام للضريبة على القيمة المضافة اللبناني ، مرجع سابق ، ص (42) ، والمادة (22) من قانون الضريبة المضافة اللبناني .

وعلى الشخص الخاضع للضريبة أن يؤدي الضريبة دفعة واحدة ضمن مهله تقديم التصريح الدوري أي خلال مهلة عشرين يوما من انتهاء كل فترة احتساب الضريبة وذلك عن عمليات الضريبة التي تحققت خلال الفترة المذكورة بعد حسم قيمة الضريبة القابلة للحسم وفي حال فرضت الإدارة مبالغ إضافية أو تكميلية تؤدى الضريبة بموجب إشعار خاص بها خلال شهر من تاريخه إبلاغ توجب هذه المبالغ للمكلفين وتؤدى الضريبة عن طريق تسديد جميع المبالغ المتوجبه لصالح الخزينة من ضريبة وغرامات إلى المصارف الخاصة المقبولة العاملة في لبنان[1].

أما القانون المصري فقد نص قانون الضريبة العامة في المادة (22) على التزام المسجل بتحصيل الضريبة وتوريدها للمصلحة طبقا للقواعد والإجراءات والمواعيد المنصوص عليها في القانون واستحقاق الضريبة هو الموعد الذي يجب على المسجل تحصيل الضريبة فيه من مشترى السلعة أو الخدمة وتستحق الضريبة بتحقيق احد الوقائع التالية [2]:-

- عند بيع السلعة محلية الصنع وبعد بيعها إصدار الفاتورة أو تسليم السلعة أو تأدية الخدمة سواء كله أو بعضه أيهما اسبق أو في حالة الدفعة على الحساب أو بالأصل.
- بالنسبة للسلعة المستوردة تستحق الضريبة عند الإخراج عنها عند الجمارك .
- تستحق الضريبة عند أداء الخدمة بمعرفه المكلف أو إصدار الفاتورة ويؤدي المسجل الضريبة المستحقة عليها في الإقرارات في موعد أقصاه ثلاثين يوماً لانتهاء الفترة الضريبية وقد عالج المشرع الضريبي بعد القيام بدمج دائرتي ضريبة الدخل وضريبة المبيعات بدائرة واحدة وضمن القانون المعدل طبقاً لنص المادة (53) من قانون الضريبة العامة على المبيعات تحويل المبالغ الزائدة في تسديدات ضريبة الدخل لتسديد المبالغ المستحقة بضريبة المبيعات.
- في حالة قيام المكلف مبلغ يزيد على المبالغ المستحقة عليه لتسديد أي مبالغ زائدة تلتزم الدائرة بردها للمكلف خلال مدة لا تزيد على ثلاثة أشهر من تاريخ تسلمها طلباً خطياً بذلك وإذا لم تقم بالرد بالموعد المحدد فلزم الدائرة بدفع فائدة بنسبة 9% سنوياً .
- الالتزام بتسديد الضريبة المستحقة على السلع المعفاة في حالة قيام المكلف بالتصرف به أو استعمالها خلال السنوات الخمس التالية للإعفاء .

أما السلع المعفاة من الضريبة فقد نصت المادة (25) من القانون المصري على أنه يلتزم الشخص الذي تصرف في أي من السلع المعفاة من دفع الضريبة أو استعملها خلال الخمس

---

(1) راجع نشرة وزارة المالية اللبنانية ، الدليل العام للضريبة على القيمة المضافة، مرجع سابق ، ص (42) والمادة (22) من قانون الضريبة المضافة اللبناني .
(2) وجدي شفيق ، مرجع سابق ، ص(194) والمادة (22) من قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري.

سنوات التالية للإعفاء في غير الغاية التي أعفيت من اجلها بتسديد الضريبة المستحقة عليها وفقاً لقيمة السلعة وفئة الضريبة وقت التصرف أو الاستعمال . وفي جميع الأحوال لا يجوز أن تتجاوز قيمة الضريبة المستحقة قيمة الضريبة المعفاة سابقاً .[(1)] ويلاحظ الباحث أن هناك توافقاً بين نصوص قانون ضريبة المبيعات الأردني والمصري واللبناني فيما يتعلق بتحصيل الضريبة والإقرار عنها في المواعيد المحدّدة مع وجود بعض الاختلافات الشكلية التي تتعلق بالمهل القانونية.

المطلب الرابع

التعاون مع الدائرة وتمكين موظفيها من القيام بواجباتهم

لا يمكن للإدارة الضريبية أنتقوم بعمليات تدقيق وتقدير القضايا الضريبية وتحصيلها وفقاً لأحكام القانون بمعزل عن تعاون المكلفين وغيرهم من الأطراف المرتبطة بالنشاط أو الدخل الخاضع للضريبة.

ويظهر التعاون بأشكال مختلفة فقد يكون التعاون اختيارياً وذلك من خلال قيام المكلف بتقديم الإقرارات الضريبية أو عن طريق الغير وذلك من خلال الإبلاغ عن وقائع تكشف حالات التهرب الضريبي كلياً أوجزئياً، وكذلك قد يكون التعاون إجباريا بموجب القانون والأمثلة على ذلك الإعلام عن بدء النشاط وتوقيفه أو خصم الضريبة من المنبع وتوريدها وكذلك إلزام المكلف بالتعاون مع موظفي الدائرة ممن لهم صفة الضابطة العدلية وتمكينهم من أداء أعمالهم والاطلاع على الدفاتر والحسابات ومعاينة أماكن الإنتاج والبيع وفحص آلات النقد والمخازن والمكاتب والفروع والبضائع الموجودة في المستودعات .[(2)]

والالتزام بتمكين موظفي الدائرة من القيام بواجباتهم أو ممارسة صلاحياتهم في الرقابة والتفتيش وفقاً لنص المادة (65) من قانون الضريبة العامة على المبيعات التي اعتبرت موظفي الدائرة المفوضين خطياً من المدير أثناء قيامهم بأعمالهم من رجال الضابطة العدلية في حدود اختصاصهم وهم مفوضون أيضا في بتولي أعمال الرقابة على أماكن الإدارة والإنتاج والبيع للسلع والخدمات الخاضعة للضريبة والدخول إلى مكان ممارسة العمل والقيام بفحص البضائع المخزونة والنقد والآلات والماكينات والدفاتر والسجلات والقيود والمستندات والاحتفاظ بها وضبطها لمدة لا

---

(1) راجع المواد (25.53) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الأردني .
(2) د.رمضان صديق ، الادارة الضريبية الحديثة ، مرجع سابق ، ص (125) .

تزيد على ثلاثين يوماً ويترتب على المسئولين والمؤسسات والمصالح تسهيل مهمتهم والتعاون معهم لغايات انجاز مهامهم .[1]

إن بناء علاقات جيدة مع المكلفين قائمة على الاحترام والعمل على تحسينها مع تشديد الرقابة عليهم يجعلهم يشعرون بأنهم مراقبون من خلال الإطلاع على الدفاتر والأوراق والمستندات وفحصها وأخذ العينات اللازمة وفحصها.

ومن خلال ممارسة موظفي الدائرة لعملهم يتم إصدار مذكرات دعوات حضور وإشعارات متعلقة بتطبيق أحكام القانون يكون على المكلف الالتزام التام مع موظفي الدائرة .

أما موقف المشرع اللبناني فقد نصت المادة (43) من قانون الضريبة المضافة " يحق لموظفي الإدارة الضريبية المختصة أن يطلعوا عند كل شخص خاضع للضريبة أو له علاقة بها ، على السجلات والفواتير وسائر المستندات التي تسمح لهم بالتحقق من صحة استيفاء الضريبة المتوجبه عليه أو على الأشخاص المتعاملين معه ولا يجوز لأي كان بما فيها الإدارات الرسمية التذرع بسر المهنة للحؤول دون تمكين موظفي الإدارة الضريبية من مراجعة الدفاتر والفواتير وغيرها من المستندات التي تسمح بالتحقق من استيفاء الضريبة المتوجبه على الخاضعين لها . وعلى كل شخص طبيعي أو معنوي في لبنان أن يطلع موظفي الإدارة الضريبية المختصة بناء على طلب خطي منهم على ما ليه من سجلات ومستندات ومعلومات تساعد على التحقق من صحة استيفاء الضريبة المتوجبه عليه وعلى الغير"[2] .

أجاز المشرع المصري لموظفي مصلحة الضرائب ممن لهم صفة ربط الضريبة وتحصيلها الحق بالاطلاع على السجلات والدفاتر المحاسبية للمكلفين وغيرها من الوثائق في مقر المكلف أو في أي مكان آخر توجد به ولم يعطي المشرع لموظفي المصلحة حق دخول بيوت السكن دون الحصول على إذن مسبق من النيابة العامة وفي حالة عدم تعاون المكلف مع المصلحة ولم يقدم الإقرار الضريبي أو لم يقدم البيانات والمستندات المؤيدة للإقرار فللمصلحة أن تجري ربط التقدير عليه من واقع أي بيانات متاحة لديها وفقاً لنص المادة (38-39) من قانون الضريبة العامة على المبيعات.[3]

وعليه يرى الباحث أن النص الوارد في قانون الضريبة على القيمة المضافة اللبناني أكثر وضوحاً من النص الوارد في قانون الضريبة العامة على المبيعات الأردني ومن الأصوب للمشرع الأخذ به .

---

(1) راجع المادة (65) من قانون الضريبة العامة على المبيعات .
(2) راجع المادة (43) من قانون الضريبة على القيمة المضافة اللبناني .
(3) المادة (38 ،39) من قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري .

المطلب الخامس

الالتزام بخصم الضريبة وردها وفقاً لأحكام القانون

حيث أن الضريبة العامة على المبيعات هي من الضرائب غير المباشرة ومتعددة مراحل التطبيق ومن أجل تلافي الأثر التراكمي عند كل مرحلة من المراحل فقد أشارت المادة (19) من القانون الأردني على حق المسجل في خصم الضريبة المدفوعة على المشتريات والمستخدمة في إنتاج السلع والخدمات الخاضعة للضريبة العامة والمدفوعة على المشتريات التي تباع بحالتها بعد تطبيق المرحلة الثانية والتي يليها من مراحل التطبيق التي تشمل انتقال السلعة من تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة وكذلك أتاح القانون خصم الضريبة المدفوعة على قطع الغيار والآلات والمعدات المستحقة في إنتاج السلع والخدمات باستثناء سيارات الركوب (الصالون).

وعليه سنتناول الموضوع من خلال الأقسام التالية : [1]

أولاً : خصم الضريبة.

ثانياً : رد الضريبة.

أولاً : خصم الضريبة

يعتبر نظام الخصم الدعامة الأساسية في النظام الضريبي للقيمة المضافة وقد استخدمته نظم الضرائب المختلفة منعاً لتراكم الضريبة وهو نظام يسمح للمكلف باسترداد الضرائب التي تحملها عند تحقق الواقعة المنشئة للضريبة من الضرائب النهائية المستحقة عليه ويكتسب أهمية كبرى لمنعه للازدواج الضريبي لكل آثاره السلبية والإقتصادية والاجتماعية[2].

ويؤدي الخصم الضريبي إلى تشجيع الاستثمارات لأنها تسمح للمستثمر بخصم الضريبة السابق سدادها على المشتريات من الآلات والمعدات اللازمة لممارسة النشاط الإنتاجي.

ومن اجل احتساب قيمة الضريبة المتوجبة عند نهاية كل فترة ضريبية يتيح القانون للشخص الخاضع للضريبة أن يخصم قيمة الضريبة المدفوعة على السلع والخدمات التي تعتبر مدخل من مدخلات السلع والخدمات الخاضعة للضريبة وتشمل السلع والخدمات المشتراة من السوق المحلي والمستوردة.

---

(1) د. خالد الخطيب المهايني ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، منشورات مجلة جامعة دمشق ، دمشق ، 1999-2000، ص (182) .

(2) د. شويكار اسماعيل حسن ، مرجع سابق، ص (29).

وقد اعتبره البعض بمثابة مفتاح الضريبة بما له من أثر في تقليل العبء من خلال خصم الضريبة على المدخلات من السلع والخدمات [1].

ويعرف الخصم بأنه الحق الممنوح لكل شخص خاضع للضريبة بأن يحسم من قيمة الضريبة المتوجبة عليه لمصلحة الخزينة والتي سبق له أن حصلها من زبائنه ، قيمة الضريبة القابلة للخصمم قانوناً التي دفعها على مشترياته.[2]

وأن هذا الحق يسمح للمكلف باسترداد جميع الضرائب التي تحملها على جميع معاملاته من الضريبة النهائية المستحقة عليه عند التصرف فيها بأي تصرف تتحقق به الواقعة المنشئة للضريبة ويستطيع تنزيل ضريبة المدخلات من ضريبة المخرجات.

ولغايات التخفيف من الآثار التراكمية للضريبة المدفوعة فقد جاء في نص القانون في المادة (19) على حق المسجل عند احتساب رصيد الضريبة المستحقة عليه وقبل دفعه إلى الدائرة أن يخصم مقدار الضريبة المستحقة على مبيعاته ما سبق له أن تحمله على مشترياته من السلع والخدمات وفقاً لما يلي[3] :-

- الضريبة العامة التي سبق له أن قام بدفعها على مستورداته وذلك خلال فترة التسجيل ويشترط أن يحتفظ بالفواتير الضريبية أو بيانات الاستيراد والوصول المالية شريطة أن لا تكون الضريبة المستحقة عليها غير قابلة للخصم أو الواردة في الجدول رقم (4) الخاص بالسلع والخدمات والتي تكون الضريبة العامة والخاصة المستحقة عليها غير قابلة للخصم أو الرد .

1. الضريبة المدفوعة على المبيعات المرتجعة بشرط أن يتم قيدها في سجل مرتجع المشتريات وان لا يزيد الخصم عن ما تم احتسابه.
2. الضريبة العامة على المبيعات الآجلة التي استوفت شروط الديون المعدومة بشرط أن تكون المبيعات الآجلة صدرت بموجب فواتير ضريبية .
3. الضريبة العامة على المخزون الموجود في مستوردات المكلف والتي لا زالت بحوزته عند التسجيل وذلك عن طريق تقديم كشف جرد المخزون إلى الدائرة باستثناء الغير قابلة للخصم أو الواردة في الجدول رقم (4).

---

(1) عبدالمنعم عبدالغني علي ، الضريبة على القيمة المضافة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، بدون سنة نشر ، ص (234).
(2) فادي موبيز القاعي ، مرجع سابق ، ص (72).
(3) راجع المادة (19) من قانون الضريبة العامة والجدول رقم (4) الملحق بالقانون .

4. خصم الضريبة على المبيعات المعفاة حيث لا يجوز للمكلف خصم الضريبة العامة على مشترياته للمبيعات المعفاة وإنما يقتصر الخصم فقط على المبيعات الخاضعة[1] ذلك لأن الخصم هو بمثابة الحق الممنوح للشخص المسجل بأن يحسم من أصل الضريبة المحصلة على مبيعاته قيمة الضريبة القابلة للخصم قانوناً والتي سبق أن تحملها المسجل على مشترياته[2].

الشروط الواجب توافرها من اجل خصم الضريبة[3]:

- إبراز الفواتير الضريبية أو البيانات الجمركية مع الوصل المالي.
- أن تكون الضرائب المطالب بخصمها متعلقة بالنشاط الخاضع .
- أن تكون الضريبة قابلة للخصموفقاً لأحكام المادة (19) من القانون الأردني المعدل.
- وان لا يكون قد مضى على تأديتها مدة تزيد على ثلاث سنوات إلا في حالة المخزون الموجود بحوزة المكلف عند التسجيل إلا في حالة خصم الضريبة عن السلع التي كانت بحوزة المسجل عند التسجيل.

وهذا ما نصت عليه المادة (19) من القانون "للمسجل عند احتساب رصيد الضريبة المستحقة عليه وقبل دفعه للدائرة أن يخصم من مقدار الضريبة المستحقة عليه وفقاً لما تم تفصيله سابقاً" وفي حال قيام المكلف بإجراء الخصم المخالف سواء من خلال عدم التقيد بالفترات الضريبية أو خصم مبالغ أكبر من القيمة الفعلية أو الحقيقية فإن للدائرة الحق بتعديل هذه الإقرارات حيث جاء في قرار محكمة التميز رقم 2009/508 وجهت دائرة الضريبة العامة إلى المدعية كتاب مطالبة رقم (16874/7/8) تاريخ 2007/6/4 تطالب فيها بدفع غرامة بمعدل مثلي الضريبة (6134) دينار و(320) فلسا وغرامه جزائية (200) دينار عن الفترات المذكورة بالكتاب وغرامه (0.04) عن كل أسبوع تأخير من تاريخ 2006/10/1 ولغاية 2006/11/28 وان المدعى عليها وبكتابها المطالب به قامت باستبعاد المبلغ الضريبي المخصوم على البيان الجمركي والبالغ (3067) دينار و(170) فلسا عن الفترة الضريبية 7+2006/8 وإضافته للفترة الضريبة 9+2006/10 ودون الحاجة للرد على أسباب التمييز وحيث أن قيمة الدعوى اقل

---

(1) عمر بني ارشيد وحسين المومني ، المادة العلمية لقانون الضريبة العامة على المبيعات ، 2004 ، ص (86).
(2) فادي موبيز القاعي ، مرجع سابق ، ص (52).
(3) المادة (19) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الأردني المعدل والتعليمات رقم 10 لسنة 2010.

من عشرة آلاف دينار وان المميز لم يحصل على إذن تمييز بمقتضى المادة(2/191) من قانون أصول المحاكمات المدنية فتعد الدعوى واجبة الرد شكلاً .

أما موقف المشرع اللبناني فقد أشار في قانون الضريبة على القيمة المضافة في المواد رقم (38,29,28) الضريبة القابلة للحسم هي الضريبة التي أصابت الأموال أو الخدمات التي حصل عليها الخاضع للضريبة من شخص آخر خاضع لها والأموال والخدمات التي استوردها بما في ذلك الأصول الثابتة للقيام بممارسة نشاطه الاقتصادي بإحدى الحالات التالية(1):-

- تسليم الأموال وتقديم الخدمات.
- العمليات المتعلقة بالتصدير والعمليات المشابهة وعمليات النقل الدولي المعفاة من الضريبة وتكون قابله للحسم أيضا الضريبة التي أصابت الأصول الثابتة التي اكتسبها الشخص الخاضع للضريبة بتاريخ سابق لخضوعه والتي يخصصها للقيام بأعمال خاضعة للضريبة تكون قابله للحسم الضريبة التي أصابت المخزون من البضاعة والمواد الأولية الموجودة لدى الخاضع للضريبة بتاريخ بدء مفعول تسجيله في الضريبة والتي اكتسبها بتاريخ سابق شرط أن يقوم بتخصيصها للقيام بأعمال خاضعة للضريبة ومن اجل ممارسة حق الحسم على الخاضع للضريبة أن يكون حائزا على فاتورة بالأموال والخدمات المكتسبة من شخص أخر خاضع للضريبة تحتوى على معلومات تسجيل اسم وعنوان ورقم تسجيل المورد أو مقدم الخدمة واسم وعنوان الشخص الذي تم إصدار الفاتورة باسمه ورقم الفاتورة المتسلسل وموضوع تسليم المال أو تقديم الخدمة والمبلاغ المتوجبة من تقديم المال أو تقديم الخدمة ومقدار الضريبة المتوجبه مع معدل الضريبة الذي جرى تطبيقه ومستندات جمركية صادره عن السلطات المختصة تثبت صحة الاستيراد وتأدية الخدمة(2).

أما المشرع المصري فقد عالج في المادة (23) من القانون والمادة (18) من اللائحة التنفيذية موضوع الخصم حيث أعطت الحق للمسجل أن يخصم من إجمالي الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة ما سبق تحميله من ضريبة على ما يلي(3):

- أن يخصم ما سبق سداده من ضريبة على السلع المرتجعة.
- ما سبق سداده من ضريبة على السلع المستوردة خلال الفترة الضريبية.

---

(1) د. عبدالرؤوف قطيش ، مرجع سابق ، ص(194) ، راجع المواد (28 ، 29 ، 38) من قانون ضريبة القيمة المضافة اللبناني .

(2) الدليل العام للضريبة على القيمة المضافة اللبناني، مرجع سابق، ص (34 – 37).

(3) راجع المادة (23) من قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري والمادة (18) من اللائحة التنفيذية .

- ما سبق سداده من ضريبة على المدخلات من السلع المصنعة محليا والمشتريات المحلية بفرض الإيجار.
- لا تخصم الضريبة على تلك المدخلات التي تستخدم في صناعة المخرجات المعفاة.

ويرى الباحث وجود تطابق في وجهات النظر بين القوانين الثلاثة الأردني واللبناني والمصري والتي اتفقت على منح المسجل حق خصم الضريبة على مدخلاته اللازمة لنشاطه الخاضع للضريبة مع ملاحظة عدم وضوح بعض العبارات في القانون الأردني فيما يتعلق بخصم الضريبة وهذا يتضح بنص المادة (7) من التعليمات رقم 10 لسنة 2010 "لا يجوز خصم الضريبة على مشتريات أو مستوردات المسجل إذا مضى على تأديتها أكثر من ثلاث سنوات" فإن القانون لم يحدد معنى كلمة تأديتها وهناك اختلاف في وجهات النظر في معنى هذه الكلمة حيث ذهب البعض إلى اعتبارها مماثلة أو رديفة لكلمة دفعها وذهب البعض الأخر إلى اعتماد تاريخ فاتورة المشتريات لاحتساب هذه المدة.

ثانياً : الرد الضريبي

بعد القيام بخصم الضريبة القابلة للخصم من قيمة ضريبة المبيعات المحصلة وفي حال كان هناك فائض في الضريبة القابلة للخصم ، بمعنى أن قيمة الضريبة القابلة للخصم اكبر من قيمة الضريبة المحصلة يدًور هذا الفائض من فترة ضريبية لأخرى ويحق للشخص الخاضع للضريبة استرجاع قيمة فائض الضريبة القابلة للخصم ضمن مهلة محددة وبموجب طلب رد معدخصيصاً لهذه الغاية **ومفصل كما هو في التعليمات التنفيذية رقم (9) لسنة 2010** .[(1)]

وتشمل حالات الرد الضريبي ما يلي:

أولا : - رد الضريبة على السلع والخدمات المصدرة التي تم تحصيلها على السلع والخدمات التي استخدمت في إنتاج سلع تم تصديرها أو الداخلة في أداء خدمة تم تصديرها بشرط أن تكون السلعة جزء من مكونات الخدمة وان تكون مشتراة ومسجلة بفواتير ضريبية أو السلع والخدمات الداخلة في أداء خدمة تم تصديرها ، حيث جاء في قرار محمكة التمييز رقم 2009/723 تاريخ 2009/4/1 "وعليه تكون حسابات وفواتير المكلف صحيحة وتسوجب رد الضريبة على السلع المصدرة".

ثانياً :- الضريبة التي حصلت بطريق الخطأ من قبل دائرة الجمارك وذلك بناءً على طلب خطي

---

(1) قانون الضريبة العامة على المبيعات الاردني المادة (19) وتعليمات الرد الضريبي رقم (9) لسنة 2010 الصادرة عن وزير المالية ،عمان .

مقدم من المكلف إلى دائرة الجمارك موضحاً به قيمة الضريبة المحصلة بطريق الخطأ.

ثالثاً :- رصيد الضريبة العامة على المدخلات القابلة للخصم التي مضى على دفعها مدة تتجاوز ستة أشهر ولم يتم خصمها من الضريبة العامة خلال تلك المدة .

رابعاً:- الضريبة العامة المدفوعة على السلع التي تكون بحوزة الأشخاص غير المقيمين عند مغادرتهم المملكة شريطة أن لا يقل مقدار الضريبة التي سيتم ردها عن خمسين ديناراً وبحد أعلى خمسماية دينار .

خامساً:- الضريبة الخاصة التي سبق دفعها على السلع المباعة إلى أي من الجهات المعفاة بموجب أحكام القانون وذلك بعد التحقق من استلام الدائرة لهذه الضريبة .

الشروط اللازمة لرد الضريبة[1]:

1. أن تكون السلعة أو الخدمة المشتراه محلياً قد تم شراءها من مسجل بموجب فاتورة ضريبية أما السلع والخدمات المستوردة فيجب أن يكون قد تم التخليص عليها ودفع ضريبة المبيعات عنها وتم توريدها المستورد نفسه أما الخدمات المستوردة فيجب أن تكون مدفوعة الضريبة .
2. أن يتم التصدير بموجب بيانات جمركية مدققة من قبل المراكز الجمركية .
3. أن يتم رد الضريبة لما سبق دفعه بذات القيمة التي كانت سارية وقت التخليص على السلعة أو الخدمة.
4. فيما يتعلق بالتصنيع برد الضريبة وفقاً لمعادلات التصنيع.
5. ألا تكون السلعة مستعملة.
6. يقدم طلب الرد إلى الدائرة ويتم إرفاق الإقرار الضريبي للشركة البائعة أو نسخة بيان الاستيراد الوارد باسم المصدر نفسه ونسخة من فاتورة التصدير المثبت ورقمها على متن بيان التصدير ومعادلة التصنيع المعتمدة من دائرة الجمارك.

أما المشرع اللبناني فقد نص قانون الضريبة على القيمة المضافة اللبناني على الأشخاص المشمولين برد الضريبة وفق حالات خاصة وهم[1]:

---

(1) راجع المادة (19) من قانون الضريبة العامة على المبيعات وتعليمات الرد الضريبي رقم 9 لسنة 2010 الصادرة عن وزير المالية ، عمان.

- الهيئات الدبلوماسية والقنصلية والمنظمات الدولية عند تبليغ قيمة الفاتورة ثلاثمائة ألف ليره لبنانيه.
- رجال الأعمال والشركات غير المقيمين والذين ليس لهم مركز عمل دائم في لبنان.
- استرداد الضريبة على القيمة المضافة للسائحين على أن لا يقل مجموع الفاتورة عن (150000) ليره لبناني وان يتم إخراج المشتريات من لبنان وان تكون هذه المشتريات جديدة ولم يسبق استعمالها.

ويحق لبعض الأشخاص المعفيين من هذه الضريبة طلب استرداد كامل أو جزء من الضريبة المدفوعة على مشترياتهم والمستعملة ضمن نشاطهم مثل الأصول الثابتة وتشمل الآلات والمعدات المستعملة في النشاطات التالية:

- صناعة الأدوية.
- المواد الغذائية.
- الجمعيات الخيرية والتعليم وغيره.

ويحق للخاضع للضريبة أن يقدم بعد انتهاء الشهر السادس من أي سنه ميلادية وعند نهاية أي سنه ميلادية طلب استرجاع قابض الضريبة القابلة للحسم أما المصدرين فيحق لهم أن يقدموا بعد نهاية أية فترة ضريبية طلب استرجاع رصيد فائض الضريبة القابلة للحسم وتم البت في موضوع الرد خلال ثلاثة أشهر من تاريخ استلام طلب الرد[2].

أما المشرع المصري تطبيقا لأحكام المادة(31) من قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري ترد الضريبة التي تم تصديرها للخارج سواء بحالتها أو أدخلت في تصنيع سلع أخرى في موعد لا يتجاوز ثلاثة شهور من تاريخ تقديم طلب الرد وفقا للشروط آلاتية [3]:

- أن تكون السلعة قد تم شراؤها من مسجل وان يكون مع المشتري فاتورة ضريبية.
- أن تكون السلعة مستعملة.
- أن تكون السلعة تم تصديرها بمعرفة مصلحة الجمارك.

---

(1) فادي مويبز القاعي ، مرجع سابق ، ص (80 ، 82).
(2) فادي مويبز القاعي ، مرجع سابق ، ص(83-93) ، راجع المادة (58،30) من قانون الضريبة على القيمة المضافة اللبناني ،الدليل العام للضريبة على القيمة المضافة اللبناني ، 2002، ص (38).
(3) عبدالفتاح مراد وعبد الحميد المنشاوي ، مرجع سابق ، ص (59).

وفي تطبيق البند (2) من المادة (31) يشترط لرد الضريبة التي حصلت بطريق الخطأ أن يتقدم صاحب الشأن بطلب كتابي موضحا فيه قيمة الضريبة المحصلة بالخطأ وسببه مع ذكر بيان الفترة الضريبية التي دفع فيها الخطأ وترد الضريبة التي تم تحصيلها بطريق الخطأ.

ويرى الباحث تطابق وجهات النظر في القوانين الثلاثة الأردني واللبناني والمصري من حيث سعيها إلى تشجيع الصادرات مع ملاحظة الميزة في القانون اللبناني بأنه يسمح برد الضريبة على الأصول التي تخدم النشاط المعفي في حالات (صناعة الأدوية ، والمواد الغذائية ، والتعليم) على الخلاف من القانون الأردني والمصري حيث أنهما لا يسمحان بخصم الضريبة التي تخدم المبيعات المعفاة بأي حال من الأحوال.

الفصل الثاني

الآثار المترتبة على مخالفة الواجبات والالتزامات

إن نجاح الإدارة الضريبية يتوقف على مدى كفاءتها في تحقيق أهدافها في تنمية الالتزامات لدى المكلفين وتحفيزهم على القيام بواجباتهم ومن ثم تطبيق العقوبة المناسبة على المخالفات والجرائم من أجل ردع عدم الالتزام لديهم.[(1)]

بعد أن تناولنا في الفصل الأول الالتزامات والواجبات على عاتق المكلف بالضريبة العامة على المبيعات نتناول في هذا الفصل موضوع الآثار المترتبة على مخالفة الواجبات والالتزامات من خلال مبحثين نحدد في المبحث الأول الآثار المترتبة على الجنح والمخالفات ونحدد في المبحث الثاني جرائم التهرب الضريبي من خلال استعراض خصائصها وأسبابها وعقوباتها ووسائل معالجتهاإدارياً وقضائياً.

المبحث الأول

الآثار المترتبة على الجنح والمخالفات

تعد المخالفات من الجرائم غير العمدية ويجب أن يتوافر فيها الركن المادي مثل التأخير في تقديم الإقرار أو أداء الضريبة أو تقديم بيانات غير صحيحة ولكن لا يشترط توافر الركن المعنوي بمعنى انه لا يلزم توافر القصد وان المخالفة تقع بمجرد الخطأ سواء كان مقصوداً أو غير مقصود [(2)]، ولهذه المخالفات صور وحالات متعددة وتشمل التأخير في تقديم الإقرارات وأداء الضريبة أو تقديم بيانات خاطئة عن مبيعاته من السلع والخدمات إذا ظهرت فيها زيادة لا تتجاوز 10% وعدم الالتزام بمسك السجلات والدفاتر المحاسبية أو عدم إعلام الدائرة بالتغييرات الواردة بطلب التسجيل خلال الموعد المحدد أو عدم تمكين موظفي الدائرة من القيام بواجباتهم أو ممارسة اختصاصاتهم في الرقابة والتفتيش والمعاينة والمراقبة أو التخلف عن التسجيل لدى الدائرة مدة لا تزيد عن 60 يوماً أو القيام بالتصرف في السلع المعفاة من الضريبة أو استعمالها أو تطبيق نسب وفئات ضريبية على السلع والخدمات الخاضعة بصورة مخالفة أو القيام بعمليات الخصم والرد

---

(1) د محمد سعد الشربيني ، جرائم التهرب من ضريبة المبيعات ، مرجع سابق ص س(3) .
(2) وجدي شفيق ، مرجع سابق ، ص (221) .

بصورة غير صحيحة أو مخالفة وتقديم مستندات أو وثائق غير صحيحة وبذلك تكون المادة (28) من قانون الضريبة العامة على المبيعات قد حددت المخالفات التي يقوم المكلف بارتكابها[1] .

1. التخلف عن تقديم طلب التسجيل لدى الدائرة مدةلا تزيد عن ستين يوماً .
2. التخلف عن تقديم الإقرار الضريبي .
3. عدم الالتزام بتحصيل الضريبة وتوريدها.
4. عدم الالتزام بمسك السجلات والدفاتر المحاسبية.
5. عدم التعاون مع موظفي الدائرة.
6. عدم إعلام الدائرة بالتغيرات الواردة في طلب التسجيل.
7. القيام بتطبيق نسب أو فئات ضريبية بصورة مخالفة.
8. القيام بخصم الضريبة أو ردها بصورة مخالفة لأحكام القانون.
9. القيام بتقديم مستندات أو وثائق غير صحيحة.

المطلب الأول
التخلف عن تقديم طلب التسجيل

ألزمت المادة (13) من قانون الضريبة العامة على المبيعات كل شخص يقوم ببيع سلعة أو خدمة خاضعة للضريبة عند بلوغه حد التسجيل سواء كان هذا الشخص مستورداً أو بائع سلعة أو مؤدي خدمة أو مصنعاً تقديم طلب التسجيل للدائرة على النموذج المعد لهذه الغاية وحدد هذه المدة بالنسبة للمستورد خلال ثلاثين يوماً من تاريخ أول استيراد أو خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الوصل المالي الخاص بدفع الضريبة على أول استيراد لسلعة خاضعة للضريبة .

في حالة تأخر المكلف عن تقديم طلب التسجيل إلى الدائرة مدة لا تزيد عن ستين يوماً من تاريخ انقضاء المدة المحددة للتسجيل فإن المسجل يكون قد ارتكب مخالفة طبقاً لأحكام المادة (28/أ) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الأمر الذي يرتب عليه عقوبة الغرامة التي لا تقل عن مائة دينار ولا تتجاوز خمسمائة دينار، ومبعث الجزاء على هذه المخالفة أن الشخص

(1) يراجع ما سبق ص (18) من هذه الرسالة.

الذي بلغ حد التسجيل يجب عليه أن يتقدم بطلب التسجيل لدى الدائرة في المدة المحددة في القانون وهو بذلك قد خالف أحد الالتزامات المهمة التي رتبها عليه قانون الضريبة.

أما المشرع اللبناني فقد ألزم الشخص الذي تتوافر فيه شروط الخضوع للضريبة أن يتقدم من الإدارة الضريبة بطلب تسجيله خلال مهلة شهرين ابتداءً من آخر يوم من الفصل الذي تجاوز فيه رقم أعماله العائدة لهذا الفصل وللفصول الثلاثة المتتالية السابقة مبلغ خمسمائة مليون ليرة لبناني .

ويعاقب المخالف عند التأخر أو عدم تقديم طلب التسجيل غرامة مقدارها مليونا ليره لبنانية المادة (48) الفقرة .[(1)]

أما المشرع المصري فقد ألزم في المادة (18) من القانون الفئات التالية بالتسجيل في مصلحة الضرائب وكما يلي:

1. المنتج الصناعي أو مؤدي الخدمة الذي بلغ أو جاوز حد التسجيل وهو (5400) جنيه مصري.
2. المستورد مهما كان حجم استيراده أو مبيعاته.
3. وكيل توزيع المسجل مهما كان حجم مبيعاته.
4. التاجر والوكيل التجاري الذي بلغ أو تجاوز حد التسجيل البالغ (5400) جنيه.

ويتعين على المكلف الذي بلغت مبيعاته حد التسجيل أو تجاوزه في أي سنة مالية أو جزء منها أن يتقدم للمصلحة لتسجيل اسمه خلال الشهر الذي بلغت مبيعاته فيه حد التسجيل أو مقابل الخدمات التي قدمها.

واعتبر المشرع المصري عدم التقدم للمصلحة للتسجيل في المواعيد المحددة جريمة من جرائم التهرب الضريبي وعقوبتها الحبس مدة لا تقل عن (شهر) وغرامة لا تقل عن ألف جنيه ولا تتجاوز خمسة آلاف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين ويحكم على الفاعلين والشركاء متضامنين بالضريبة والضريبة الإضافية وتعويض لا يتجاوز مثل الضريبة في حالة العودة يجوز مضاعفة العقوبة والتعويض.[(2)]

نلاحظ أن المشرع المصري تشدد في اعتبار التخلف عن التسجيل مدة تزيد عن شهر هي جريمة من جرائم التهرب الضريبي على خلاف المشرع الأردني واللبناني حيث منح المشرع اللبناني مدة شهرين للشخص ابتداء من آخر يوم من الفصل الذي بلغ فيه حد التسجيل بينما

---

(1) راجع دليل التسجيل لالضريبة على القيمة المضافة اللبناني ، ص 4 مرجع سابق ، والمادة 48/أ من قانون الضريبة على القيمة المضافة اللبناني ود. عبدالرؤوف قطيش ، مرجع سابق ، ص(301).

(2) احمد فوزي السيد الخولي ، مرجع سابق، ص (77,78) وراجع المادة (18) من قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري.

المشرع الأردني منح المكلف مدة شهر للتسجيل بالإضافة إلى مدة ستين يوماً من تاريخ انتهاء المهلة.

ويرى الباحث أن التشريع الأردني منح المكلف الفرصة الكافية للقيام بواجبة بالتسجيل وهي ميزة لتعزيز الثقة بين الدائرة والمكلف.

المطلب الثاني

التخلف عن تقديم الإقرار الضريبي ضمن المواعيد المحددة

المسجل ملزم بتقديم الإقرارات الضريبية في مواعيدها وحسب الفترات الضريبية سواء كانت الفترة الضريبية شهر واحد كما هو الحال بالمكلف بالضريبة الخاصة أو شهرين للمكلفين بالضريبة العامة خلال الشهر التالي لانتهاء الفترة الضريبية المحددة له من قبل الدائرة بموجب إشعار التسجيل ، وفي حالة تخلف المكلف عن تقديم الإقرار الضريبي يعتبر انه قد ارتكب مخالفة طبقاً لأحكام المادة (28/ب) من القانون[(1)] .

بالإضافة إلى فرض غرامة 4 بالألف عن كل أسبوع تأخير أو جزء منه تفرض غرامة لا تقل عن مائة دينار ولا تتجاوز خمسمائة دينار بالإضافة إلى ذلك تتولى الدائرة التقدير مباشرة على المكلف في حالة عدم تقديم الإقرارات الضريبية وهو ما يعرف بالتقدير الأولي.ويكون الركن المادي لهذه الجريمة تخلف الشخص عن تقديم الإقرار الضريبي .

أما المشرع اللبناني فقد أشار في المادة (4/35) في حال التأخير لمدة (20) يوماً من تاريخ انتهاء فترة احتساب الضريبة تفرض على المسجل غرامة قدرها (10%) من مقدار الضريبة المتوجبة عن كل شهر تأخير ويعتبر كسر الشهر كاملاً على أن لا يتجاوز مقدار الغرامة ضعفي مقدار الضريبة المتوجبة الدفع وان لا تنقص شهرياً عن خمسمائة ألف ليرة لبنانية وذلك بالإضافة إلى غرامة التأخير في دفع الضريبة غير المسددة .[(2)]

(1) راجع المادة (28/ب)من قانون الضريبة العامة على المبيعات.
(2) راجع المادة 4/35 من قانون الضريبة على القيمة المضافة اللبناني، ص 4 نشرة وزارة المالية اللبنانية 2003 والمادة 48/أ من قانون الضريبة على القيمة المضافة اللبناني ، د. عبدالرؤوف قطيش ، مرجع سابق ، ص(302).

أما المشرع المصري فقد أشار إلى أنه في حال تأخير المسجل عن تقديم الإقرار الشهري للمصلحة والمنصوص عليه في المادة (16) من قانون الضريبة العامة على المبيعات على النموذج المعد لهذه الغاية بعد انتهاء مدة شهرين من تاريخ شهر المحاسبة .[1]

العقوبة :-غرامة لا تقل عن مائة جنيه ولا تتجاوز ألفي جنيه فضلاً عن الضريبة الإضافية.

يلاحظ الباحث أن التشريع الأردني عالج بصورة اشمل حالة التخلف عن تقديم الإقرار من خلال التقدير الأولي والإداري على المكلف بالإضافة إلى الغرامات.

المطلب الثالث

تحصيل الضريبة وتوريدها للدائرة في المواعيد المحددة

لا شك أن المراجعة الدقيقة للإقرارات الضريبية المقدمة من قبل المكلفين أمر ضروري وحيوي بالنسبة لدائرة الضريبة العامة على المبيعات ذلك أن بعض المكلفين يقومون بتقديم إقرارات مخالفة للحقيقة سواء بتقدير مبيعاتهم بأقل من قيمتها الحقيقية أو المغالاة في قيمة السلع المعفاة وهذه المراجعة الدورية الدقيقة للإقرارات تدفع المكلفين إلى تقديم الإقرارات بطريقة صحيحة وتعبر بدقة عن مبيعاتهم وبالمقابل يحق للمكلفين المطالبة بتعديل وتصحيح الإقرارات الضريبية في حالة دفع الضريبة بدون وجه حق أو وجود خصم مخالف[2] وفي حالة قيامه بتقديم إقرار بالمبيعات من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة إذا ظهر أن هناك نقص في قيمة المبيعات الحقيقية الخاضعة للضريبة لا تزيد عن (10) % أو خمسة آلاف دينار أيهما اقل ، في حين انه كان من الواجب علية أن يقدم إلى الدائرة الإقرار الضريبي ويشمل كافة مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة فإذا ثبتت أن المسجل قدم بيانات غير صحيحة سواء كان عن القيمة أو الكمية المباعة أو الخدمة الخاضعة وبما لا يزيد عن 10% أو خمسة آلاف دينار أيهما اقل فإنه يكون قد ارتكب مخالفة ويعاقب بغرامة لا تقل عن مائة دينار ولا تتجاوز خمسمائة دينار طبقاً لنص المادة (28/ج).

ويتكون الركن المادي للمخالفة بقيام المكلف بأي فعل يؤدي إلى عدم توريد الضريبة حيث ألزم المشرع في المادة (15) من قانون الضريبة العامة على المبيعات المكلف بتحصيل الضريبة والإقرار عنها وتوريدها دورياً إلى الدائرة مع الإقرار في نفس المواعيد المنصوص عليها وعلى

---

(1) راجع المادة 16 من قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري، احمد فوزي السيد الخولي ، مرجع سابق ، ص (72) .

(2) د. عبدالمنعم عبدالغني علي ، نظرية الضريبة على القيمة المضافة ، مرجع سابق ، ص (80).

المسجل أن يؤدي الضريبة المستحقة علية وان يلتزم بالتصريح عن حجم المبيعات الحقيقي والضريبة المستحقة بشكل كامل وتعتبر درجة الأمانة هي العنصر الأساسي الذي يربط بين المكلف والدائرة.

أما المشرع اللبناني فقد ذهب إلى انه في حال قيام المسجل بتقديم تصريح غير صحيح ولا يعكس حقيقة نشاطه الاقتصادي الفعلي يتوجب عليه غرامة توازي ضعفي الضريبة غير المصرح عنها باستثناء الأخطاء المادية المادة (3/48) [(1)] ولم يحدد القانون طبيعة الأخطاء المادية وهل هي بنظره الأخطاء الحسابية وهل يعتبر عدم إخضاع سلعة للضريبة سهواً خطأً مادياً [(2)].

أما المشرع المصري فقد ذهب إلى أنه في حالة تقديم المسجل بيانات خاطئة عن المبيعات من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة إذا ظهرت فيها زيادة لا تتجاوز 10% عن ما ورد في الإقرار المقدم إلى مصلحة الضرائب فإنه يكون قد ارتكب مخالفة .[(3)]

يعاقب عليها بغرامة لا تقل عن مائة جنية ولا تتجاوز ألفي جنيه والضريبة الإضافية وإذا تعددت المخالفات تفرض الغرامات عن كل مخالفة على حده أما إذا كانت الغرامات لا تقبل التجزئة فيكتفي بالغرامة الأشد ولا توقع العقوبة إلا بحكم قضائي على خلاف العقوبات التي توقع بقرار مدير الجمارك.

ويرى الباحث أن القانون اللبناني ربط الغرامة بالمبلغ غير المصرح عنه وتم استثناء الأخطاء المادية وهي ميزة على الرغم من أنه لم يقم بتحديد طبيعة الأخطاء المادية في حين أن القانون الأردني والمصري لم يلتفت إلى الأخطاء المادية.

المطلب الرابع

عدم الالتزام بمسك السجلات والدفاتر المحاسبية

ألزمت المادة (18) والتعليمات رقم 8 لسنة 2010 الصادرة بموجبها المكلفين بمسك السجلات والدفاتر المحاسبية المتعلقة بالنشاط وآلية تنظيم السجلات والمستندات اللازمة وذلك من اجل تحديد الضريبة المستحقة ووضعت شروطاً على المكلف الالتزام بها وان تكون معدة وفق معايير المحاسبة الدولية ومدققة ومصادق عليها من قبل محاسب قانوني ويتم الاحتفاظ بها لدى

---

(1) راجع المادة (3/48) من قانون الضريبة على القيمة المضافة اللبناني دليل الضريبة على القيمة المضافة اللبناني ، ص (41) مرجع سابق.
(2) د. عبدالرؤوف قطيش ، مرجع سابق ، ص (303).
(3) احمد فوزي السيد الخولي ، مرجع سابق ، ص (32) .

المكلف وان يلتزم بتحرير الفواتير الضريبية شاملة كل البيانات المنصوص عليها بالقانون والتعليمات الصادرة .[1]

وان عدم مسك الدفاتر المحاسبية والسجلات وتنظيم الفواتير وفقاً لما نص عليه القانون والتعليمات الصادرة بهذا الخصوص يعتبر المكلف انه قد ارتكب مخالفة وفقاً لنص المادة (28/د) من القانون وتفرض عليه غرامة لا تقل عن مائة دينار ولا تتجاوز خمسمائة دينار.

أما المشرع اللبناني فقد وضحت المادة (5/48) من القانون أنواع المخالفات المتعلقة بمسك السجلات والدفاتر المحاسبية والعقوبة الواجبة على أي منها ولكل من الحالات التالية [2]:

(1) كل مبلغ مدون في فاتورة أو مستند مماثل على انه ضريبة متوجبة الدفع يصبح غرامة التأخير في الدفع المحددة بموجب أحكام هذا القانون ويبدأ سريان هذه الغرامة اعتبارا من تاريخ استحقاق الضريبة .

(2) تفرض على كل شخص يصدر فاتورة عن غير حق غرامة توازي ثلاثة أضعاف الضريبة المدونة على هذه الفاتورة.

(3) تفرض على كل شخص يمتنع عن إصدار الفاتورة أو أي مستند مماثل عندما يكون ذلك إلزامياً غرامة توازي ضعفي الضريبة المتوجبة أصلا على العملية موضوع الفاتورة .

(4) تفرض على كل خاضع للضريبة يصدر فاتورة أو مستند مماثل يتضمن معلومات غير صحيحة لجهة اسم أو عنوان الأطراف المعنية بالعملية أو طبيعة أو كمية الأموال المسلمة أو الخدمات المؤداة أو الثمن وملحقاته أو قيمة الضريبة غرامة توازي ضعفي الضريبة المتوجبة أصلاً على العملية موضوع الفاتورة أو ضعفي الضريبة المدونة على الفاتورة إذا كانت أعلى .

(5) يعاقب كل من يخالف أحكام هذا القانون أو أحكامه التطبيقية بجهة مسك أو تسليم أو حفظ أو إبراز السجلات والفواتير أو أي مستند محاسبي آخر بغرامة توازي ضعفي الضريبة المتوجبة على أن لا يقل المبلغ عن خمسمائة ألف ليرة لبنانية .

---

(1) راجع المادة (18) والمادة (28/د) من قانون الضريبة العامة على المبيعات .

(2) د. عبدالرؤوف قطيش ، مرجع سابق ، ص(303-305) ، راجع المادة (5/48) من قانون الضريبة على القيمة المضافة اللبناني .

أما المشرع المصري فقد أشارت المادة (15) من القانون[1] يلتزم المسجل إمساك سجلات ودفاتر محاسبية منتظمة يسجل فيها العمليات التي يقوم بها المكلف ويجب أن يحتفظ بهذه السجلات وصور الفواتير لمدة ثلاث سنوات تالية لانتهاء السنة المالية التي أجرت فيها القيد بالسجلات ، إذا ثبت أن المسجل لم يلتزم بإمساك السجلات والدفاتر المحاسبية المنتظمة كلها أو بعضها فإنه يكون قد ارتكب مخالفة[2] يعاقب بموجبها بغرامةلا تقل عن مئة جنيه ولا تتجاوز ألفي جنيه فضلاً عن العقوبة الإضافية وتوقع العقوبة بحكم قضائي.

المطلب الخامس

عدم التعاون مع موظفي الدائرة

أن تعاون المكلفين وغيرهم من الأطراف المرتبطة بالتعامل مع الدائرة هو مطلب أساسي لكي تستطيع الإدارة الضريبية القيام بعمليات التدقيق والتقدير والتحصيل والحصول على المعلومات اللازمة لتطبيق أحكام القانون وتكون الاستجابة إجبارية في حالات توجيه المذكرات والإشعارات أو أي طلبات أخرى وعليهم الاستجابة لهذه الطلبات دون تأخير وكذلك الالتزام بالتعاون مع موظفي الدائرة أثناء قيامهم بواجباتهم وتمكينهم من أداء أعمالهم والإطلاع على الدفاتر والحسابات ومعاينة أماكن الإنتاج وفحص آلات النقد والمخازن وغيرها .

وعليه فإن عدم الاستجابة دون عذر مبرر لأي من مذكرات الحضور أو الإشعارات أو الطلبات لصادرة خطياً عن موظفي الدائرة أثناء قيامهم بواجباتهم أو مسؤولياتهم وعدم تمكين موظفي الدائرة من القيام بالأعمال الموكلة إليهم تعتبر مخالفة عاقب عليها القانون بغرامة لا تقل عن 100 دينار ولا تزيد على 500دينار استناداً لأحكام المادة (32/ل).

أما المشرع اللبناني فقد قرر في المادة (43) من قانون الضريبة المضافة الحق لموظفي الإدارة الضريبية المختصة أن يطلعوا عند كل شخص خاضع للضريبة أو له علاقة بها على السجلات والفواتير وسائر المستندات التي تسمح لهم بالتحقق من صحة استيفاء الضريبة المتوجبة عليه أو على الغير ويجوز ممارسة حق الاطلاع خلال مهلة الأربع سنوات التي تلي السنة المالية[3].

وقد أعطى المشرع اللبناني فرض عقوبة في حالة عدم تعاون المكلفين مع الدائرة.

---

(1) راجع المادة (15) من قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري.
(2) احمد فوزي الخولي، مرجع سابق ، ص (29) .
(3) فادي مويبز القاعي ، مرجع سابق ، ص(169-171) ، راجع المادة (43) من قانون الضريبة على القيمة المضافة اللبناني .

أما المشرع المصري فقد خول القانون الموظفين المفوضين بقرار من وزير العدل بالاتفاق مع وزير المالية صفة مأمور الضبط القضائي للتفتيش على المعامل والمصانع والمخازن والمحال والمنشآت التي تباشر نشاطها في سلع وخدمات خاضعة للضريبة كما خولهم حق الإطلاع على الأوراق والمستندات والدفاتر والسجلات والفواتير أيا كان نوعها المتعلقة بالضريبة وضبطها عند توافر دلائل على وجود مخالفة لأحكام القانون طبقاً لأحكام المادتين (38 و 39) من القانون المصري وأجاز لهم اخذ العينات اللازمة للتحليل والفحص.(1)

فإذا ثبت أن المكلف أو من ينيبه لم يمكّن الموظفين من القيام بواجباتهم أو اختصاصاتهم في الرقابة والتفتيش والمعاينة والمراجعة وطلب المستندات والإطلاع عليها فإنه يكون قد ارتكب مخالفة ، ويعاقب بغرامة لا تقل عن مائة جنيه ولا تتجاوز ألفي جنيه فضلاً عن الضريبة الإضافية وإذا تعددت المخالفات تفرض الغرامات عن كل مخالفة على حده أما إذا كانت المخالفات لا تقبل التجزئة فيكتفي بالغرامة الأشد ،ولا توقع العقوبة المذكورة سابقاً إلا بحكم قضائي وهذا لا يمنع المصلحة من إجراءات تحصيل الغرامات المحكوم بها وسدادها للمحاكم .

المطلب السادس

عدم إعلام الدائرة بالتغييرات في طلب التسجيل خلال الموعد المحدد

يتوجب على الشخص الخاضع للضريبة الذي تم تسجيله أن يقوم بإعلام الدائرة عن أي تغييرات واردة في طلب التسجيل المقدم من قبله سواء كان ما يتعلق بنشاطه أو عنوانه أو شهرته أو شخصيته القانونية أو أي معلومات وردت أساسا في طلب التسجيل وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ حدوث هذه التغييرات الجديدة وذلك لغايات قيام الدائرة بإصدار شهادة تسجيل جديدة في ضوء هذه التغييرات وبذات رقم التسجيل السابق بعد إعادة شهادة التسجيل السابقة وفي حالة التعديل باعتباره خلفاً قانونياً وفقاً لقانون الصناعة والتجارة الأردني فلا يجوز تسجيله إلا بعد

---

(1) اسامة الخولي ، مرجع سابق ، ص (75) .

تزويد الدائرة بهذه التغييرات خلال مدة ثلاثين يوماً وبخلاف ذلك يعتبر انه ارتكب مخالفة ويعاقب عليها بغرامة تتراوح من 100 دينار إلى خمسمائة دينار استناداً لأحكام المادة (28/هـ) من قانون الضريبة العامة على المبيعات .[1]

أما المشرع المصري فقد ألزم كل خاضع للضريبة الإعلام عن أي تغييرات تطرأ على الشكل القانوني أو أي معلومات أخرى وردت في طلب التسجيل المادة (4/35) خلال مدة شهرين ويترتب على عدم إخطار المصلحة بالتغييرات التي حدثت على البيانات الواردة بطلب التسجيل خلال الموعد المحدد مخالفة ارتكبت من قبل المسجل حيث ألزمت المادة (21)[2] من القانون كل مسجل أن يقوم بإخطار المصلحة بأية تغييرات تحدث على البيانات السابق تقديمها بطلب التسجيل وذلك خلال (21) يوماً من حدوث تلك التغييرات وبخلاف ذلك يعاقب المسجل بغرامة لا تقل عن مائة جنيه ولا تتجاوز ألفي جنيه والضريبة الإضافية المستحقة وتوقع العقوبة بحكم قضائي[3] .

أما المشرع اللبناني فقد ألزم كل خاضع للضريبة أن يصرح عن أية تغيرات تطرأ على الشكل القانوني الذي يمارس من خلاله نشاطه أو أيةمعلومات وردت سابقاً في طلب التسجيل كما جاء في المادة (3/33) خلال مهلة شهر من تاريخ حصول التغيير ولم يرد في القانون اللبناني عقوبة محددة في حال عدم التصريح عن التغيرات التي تطرأ على الشكل القانوني للمسجل.

المطلب السابع

القيام بتطبيق نسب أو فئات ضريبية بصورة مخالفة

يلتزم المكلف بتطبيق النسب والفئات الضريبية وفقا لأحكام القانون وتشمل النسبة العامة بواقع 16% على السلع والخدمات عند استيراد أي سلعة أو خدمة أو بيع أي منها [4]وتخضع السلع والخدمات للضريبية الخاصة بمقدارها ونسبتها وفئتها حسب ما هو وارد في الجدول رقم (1) الملحق بالقانون ويتم احتساب الضريبة العامة بنسبة الصفر عند البيع للمنطقة الحرة والمدن والأسواق الحرة أو في حالة القيام بالتصدير للخارج ، وتطبق نسبة 4% على السلع الواردة في الجدول الملحق بالقانون وفقاً لقرار مجلس الوزراء وإعفاء السلك من النسبة العامة عند القيام ببيعها للجهات المنصوص عليها حسب نص المادة (21) من القانون وتشمل مشتريات ومستوردات جلالة الملك من السلع والخدمات والقنصليات والسفارات وأعضاء السلع الدبلوماسي والمنظمات الدولية الذين يتمتعون بالصفة الدبلوماسية شريطة التعامل بالمثل وفي حالة عدم التزام المكلف بتطبيق النسبة والفئات الضريبية على مبيعاته من السلع والخدمات وكان

(1) راجع المادة (28/هـ) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الاردني.
(2) راجع المواد (21 و 4/35) من قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري.
(3) موسوعة الدكتور زكريا البيومي ، الجزء الأول ، المجلد الثاني ، القاهرة ، 2000، ص (1577).
(4) راجع المواد(6 ،7) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الاردني.

النقص في الضريبة لا يتجاوز خمسمائة دينار يعتبر المسجل قد ارتكب مخالفة وفقاً لنص المادة (28/ح) من القانون وفي حال تجاوز خمسمائة دينار فإنه يعتبر قد ارتكب جريمة تهرب ضريبي يعاقب عليها بمثلي الضريبة وفقاً لأحكام المادة (30/و).

وهنا تتمثل المخالفة عند قيام المكلف بتطبيق نسب أو فئات ضريبة تختلف عما هو منصوص علية بالقانون ويعاقب بغرامة لا تقل عن مئة دينار ولا تتجاوز خمسمائة دينار سنداً لأحكام المادة (28/ح) بالإضافة إلى غرامة 4 بالألف عن كل أسبوع أو أي جزء منه.

أما المشرع اللبناني فقد قام بتطبيق نسب موحدة بواقع 10% كضريبة عامة والإعفاء لنفس الجهات المنصوص عليها في القانون.

العقوبة: المادة (3/48) من قانون الضريبة على القيمة المضافة نصت على فرض غرامة توازي ضعفي الضريبة غير المصرح عنها عند قيام المكلف بتقديم تصريح غير صحيح بالإضافة إلى غرامة 0.003 عن كل شهر تأخير.[1]

أما المشرع المصري فقد حدد قانون الضريبة العامة على المبيعات سعر الضريبة على السلع والخدمات بواقع 10% ونسبة الصفر على السلع والخدمات التي تصدرها مشروعات المناطق والمدن الحرة والأسواق خارج البلاد إعفاء بعض الجهات مثل مشتريات السفارات والمفوضيات والقنصليات وما يستورد للاستعمال الشخصي وفقاً لنص المادة (24) من القانون[2] وقرر غرامة لا تقل عن مئة جنيه ولا تتجاوز ألفي جنيه بالإضافة إلى الضريبة والضريبة الإضافية المستحقة عند تقديم بيانات خاطئة عن المبيعات من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة إذا ظهرت زيادة لا تتجاوز 10% عن ما ورد بالإقرار المادة (3/41) من قانون الضريبة العامة على المبيعات .

ويرى الباحث أن القانون الأردني والقانون المصري عالجا موضوع الخطأ في تطبيق النسب إذا كان هذا الخطأ لا يتجاوز 500 دينار حسب القانون الأردني بفرض غرامة تتراوح من 100-500 دينار بينما يتبين أن المشرع اللبناني قد غلظ العقوبة بمعاقبة المكلف بغرامة تعادل ضعفي النقص الحاصل بالضريبة ولم يراعي القانون اللبناني أن هذه الأخطاء قد تعود إلى أخطاء مادية بسيطة أو متكررة وليست متعمدة.

---

(1) راجع المادة 3/48 من قانون الضريبة على القيمة المضافة اللبناني والدليل العام للضريبة على القيمة المضافة ، منشورات وزارة المالية اللبنانية ، مرجع سابق ، 2002 ، ص (41) .

(2) راجع المادة (24) من قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري.

المطلب الثامن
خصم الضريبة وردها

أن خصم الضريبة أو ردها بصورة مخالفة لأحكام القانون أو الاستفادة من السلع والخدمات أو استعمالها في إنتاج سلع أخرى لأغراض شخصية يعد مخالفة لأحكام القانون وقد سبق لنا تناول موضوع خصم الضريبة وردها.

فإذا قام المكلف بخصم الضريبة بصورة مخالفة وأدى ذلك إلى نقص بالضريبة لا يتجاوز 500 دينار فإنه يعتبر انه ارتكب مخالفة ويعاقب عليها بغرامة من 100-500 دينار سنداً لأحكام المادة (28) ، وللمسجل رد الضريبة على السلع والخدمات المصدرة التي تم تحملها على السلع والخدمات التي استخدمت في إنتاجها أو الداخلة في أداء الخدمة المصدرة بشرط أن تكون السلعة جزء من مكونات الخدمة وان تكون مشتراه ومسجلة بفواتير ضريبة أو السلع والخدمات الداخلة في أداء خدمة تم تصديرها وفي حالة قيام المكلف بطلب رد الضريبة بصورة مخالفة لأحكام القانون وفقاً لنص المادة (28/ي) من قانون الضريبة العامة على المبيعات ،[1] يعاقب بغرامة لا تقل عن مئة دينار ولا تتجاوز خمسمائة دينار.

أما موقف المشرع اللبناني فقد أشارت المادة (27) من قانون الضريبة على القيمة المضافة أشارت إلى أن حق الحسم هو الحق المعطى للشخص الخاضع للضريبة بأن يحسم من أصل الضريبة المتوجبة علية مجمل قيمة الضريبة القابلة للحسم عن الفترة ذاتها سواء كانت متعلقة بتسليم قيمة الضريبة القابلة للحسم عن الفترة ذاتها أو كانت متعلقة بالتصدير وفقاً للشروط الواردة في المادة (29) وهي وجود فاتورة أو مستندات جمركية ويحق للخاضع للضريبة [2]أن يقوم بعد انتهاء الشهر السادس من أية سنة ميلادية طلب استرجاع فائض الضريبة وكذلك بالنسبة للمصدرين يحق لهم أن يقدموا بعد نهاية أية فترة ضريبية طلب استرجاع رصيد فائض الضريبة القابلة للحسم المحتسبة عن تلك الفترة.

العقوبة :- المادة (4/48) تفرض على كل من يتقدم بقصد الغش بطلب غير مبرر لاسترداد الضريبة غرامة توازي ضعفي مقدار الضريبة المطلوب استردادها .

---

(1) راجع المادة (28 /ي) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الاردني.
(2) الدليل العام للضريبة على القيمة المضافة اللبناني ، مرجع سابق ، 2002 ، ص (50 - 54).

أما المشرع المصري وطبقاً لنص المادة (23) من قانون الضريبة العامة على المبيعات(1) للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع ما سبق سداده أو حساب من ضريبة على المردودات من مبيعاته أو ما تم تحمله من هذه الضريبة على مدخلاته وفي حالة التقدير إذا كانت الضريبة الواجبة الخصم أكبر من الضريبة المستحقة على مبيعات المسجل على المصلحة رد الفرق في موعد لا يتجاوز ثلاثة أشهر من تاريخ الطلب وكذلك الحال بالنسبة للضريبة التي حصلت بطريق الخطأ [2] ، نلاحظ أن المشرع المصري لم ينص على هذه المخالفات ضمن المادة (41) من القانون وإنما اعتبرها من ضمن جرائم التهرب الضريبي المنصوص عليها في المادة (44).

العقوبة :- الحبس مدة لا تقل عن شهر وغرامة لا تقل عن ألف جنيه ولا تتجاوز (خمسة آلاف جنيه) أو بإحدى هاتين العقوبتين وتعويض لا يجاوز مثلي الضريبة وفي حالة العودة يجوز مضاعفة العقوبة.

ويلاحظ هنا أن المشرع المصري قد غلظ العقوبة في حالة الخصم والرد بصورة مخالفة للقانون بغض النظر عن المبلغ بخلاف القانون الأردني الذي حدد المبلغ الذي يقل عن خمسماية دينار الذي وضع قيمة الخطأ بمثابة مخالفة وما زاد عن ذلك يعتبر جريمة من جرائم التهرب الضريبي ، أما القانون اللبناني حدد العقوبة بغض النظر عن المبلغ بضعفي المبلغ المطلوب حسمه أو استرداده ، ويرى الباحث أن ما ذهب إليه المشرع الأردني يتفق مع مبدأ الملاءمة والعدالة في معالجة الأخطاء.

المطلب التاسع

تقديم مستندات أو وثائق غير صحيحة

من العناصر الأساسية التي تعزز العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية درجة الأمانة والثقة المتبادلة بينهما فعندما يقوم المكلف بتطبيق النسب الضريبية الصحيحة والتصريح عن حجم المبيعات الحقيقي ضمن الإقرار الضريبي المقدم من قبله والقيام بتخصيم الضريبة على مشترياته

(1) راجع المواد (23 ، 41) من قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري.
(2) احمد فوزي الخولي ، مرجع سابق ، ص (79-81) .

سواء كان شراءً محلياً أو عن طريق الاستيراد بصورة حقيقية وصحيحة وعدم القيام بتخصيم الضريبة على المبيعات المعفاة فإنه يكون قد قام بالتزاماتهالضريبية وبشكل صحيح وسليم وفقاً لما نص عليه القانون .

أما إذا قام المكلف بتقديم الإقرار الضريبي وكان يتضمن بيانات غير صحيحة أو قيوداً صورية ويعني ذلك أن يقوم المكلف من خلالها بالتلاعب في تخفيض قيمة المبيعات أو إبراز فواتير مشتريات صورية من أجل تخصيم الضريبة عنها[1].

أما في حالة قيام المكلف بتقديم فواتير مشتريات غير صحيحة وذلك بقصد الخصم وتخفيض رصيد الضريبة المستحقة عليه أو اصطناع وثائق لمردودات مبيعات بهدف الخصم والتأثير على مقدار الضريبة المستحقة أو القيام بتزوير مستندات أو بيانات تصدير بهدف رد الضريبة المتعلقة بها أو تقديم مستندات متعلقة ببيع سلع أو خدمات إلى جهات خاضعة لنسبة الصفر بهدف خصم الضرائب المترتبة عليها وأي حالة أخرى تؤدي إلى تلاعب في قيمة الضريبة المستحقة فإن ذلك يعتبر مخالفة في حالة كون أي فعل من هذه الأفعال أدى إلى نقص في الضريبة المصرح عنها أو المستحقة بقيمة لا تتجاوز خمسمائة دينار غرامة لا تقل عن مائة دينار ولا تتجاوز خمسمائة دينار المادة (28/ب) من قانون الضريبة العامة على المبيعات .

أما المشرع اللبناني فقد أشار في المادة (5/48/د) تفرض على كل خاضع للضريبة يصدر فاتورة أو مستند مماثل يتضمن معلومات غير صحيحة لجهة اسم أو عنوان الأطراف المعنية بالعملية أو طبيعة أو كمية الأموال المسلمة أو الخدمات المؤداة أو الثمن وملحقاته أو قيمة الضريبة غرامة توازي ضعفي الضريبة المتوجبة أصلا على العملية موضوع الفاتورة أو المستند أو ضعفي الضريبة المدفوعة على الفاتورة إذا كانت أعلى[2] .

أما المشرع المصري فقد اعتبر تقديم مستندات أو سجلات مزورة أو مصطنعة أو بيانات غير صحيحة للتخلص من سداد الضريبة كلها أو بعضها هي جريمة من جرائم التهرب الضريبي المنصوص عليها في المادة (3/44) بغض النظر عن قيمة النقص الحاصل بالضريبة[3] .

---

(1) رنا العطور ، المرجع السابق ، ص (98-100).
(2) راجع المادة (5/48/و) من قانون الضريبة على القيمة المضافة اللبناني والدليل العام على للضريبة على القيمة المضافة ، مرجع سابق ، ص (55).
(3) راجع المادة (3/44) من قانون الضريبة على المبيعات المصري.

وعليه يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن شهر وبغرامة لا تقل عن ألف جنيه ولا تتجاوز (خمسة آلاف جنيه) أو بإحدى هاتين العقوبتين وتعويض لا يتجاوز مثل الضريبة وفي حالة العودة تضاعف العقوبة .

ويرى الباحث أن المشرع المصري تعامل مع حالة تقديم مستندات غير صحيحة أو مصطنعة بغض النظر عن قيمتها واعتبرها جرم من جرائم التهرب الضريبي بينما القانون الأردني تهاون في فرض العقوبة الرادعة واكتفى بربطها بقيمة النقص الحاصل بالضريبة ، ويرى الباحث أن ما ذهب إليه المشرع المصري يؤدي إلى نتائج أفضل في مجال ردع المكلف بالضريبة عن مخالفة القانون.

المبحث الثاني

الآثار المترتبة على التهرب الضريبي

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة عامة تعاني منها الدول المتقدمة والنامية ، فمنذ أن تم فرض الضرائب ظهرت هناك أساليب للتهرب من أدائها ، وهي من الظواهر الخطيرة والتي يحاول المكلف بواسطتها التخلص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً وذلك من خلال استخدام طرق احتيالية غير مشروعة مثل إخفاء المكلف لجزء من دخلة أو اصطناع فواتير مغايرة للحقيقة أو استعمال نوعين من الفواتير أحدها يمثل حجم النشاط الحقيقي وأخرى غير حقيقية يتم إخفاء جزء من نشاطه من خلالها ، [1] وتختلف حدة هذه الظاهرة من مجتمع لآخر ومهما تقدم المجتمع وارتفعت مستويات المعيشة فيه وزادت درجات الوعي الضريبي لدى المواطنين فيه فإنه من غير الممكن القضاء نهائياً على هذه الظاهرة والتي يترتب عليها آثار خطيرة من أهمها انخفاض حصيلة الضرائب والإضرار بالخزينة العامة للدولة والمساس بسير المرافق العامة وعدم تمكين الدولة من القيام بوظائفها المختلفة والإخلال بالمساواة بين جميع المكلفين وإضعاف علاقة

(1) د. زكريا محمد بيومي ، مبادىء المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1978 ، ص (401).

التضامن بين أفراد الأمة الواحدة وعدم تحقيق العدالة الضريبية [1]، ولكن من خلال إتباع سياسات ضريبية سليمة وتشريعات معتدلة يمكن تخفيف حجم التهرب الضريبي.

ويعرف الفقه الجريمة بوجه عام (بأنها كل نشاط خارجي للإنسان يفرض لهالقانون عقاباً) ويقصد بهذا النشاط بأنه الفعل الايجابي والامتناع السلبي كما يقصد بالعقاب بالمعنى الذي حدده قانون العقوبات العام أو التشريعات الجنائية بأنها عمل أو امتناع يرتب القانون على ارتكابه عقوبة. [2]

لدراسة مفهوم التهرب الضريبي لا بد أولاً من تعريف التهرب الضريبي وبيان أشكال وأنواع التهرب الضريبي المختلفة وأسباب وطرق معالجتها.

يمكن تعريف التهرب الضريبي بأنه عدم قيام المكلف بدفع الضريبة المترتبة عليه من خلال إخفاء بعض العناصر كلياً أو جزئياً واستعمال طرق احتيالية أو غش لعدم دفع الضريبة في أي مرحلة من مراحلها . سواء كان ذلك خلال مرحلة تقديم الإقرارات الضريبية أو تحصيل الضريبة. [3]

أما بالنسبة لعلم المالية العامة فيمكن تعريفه بأنه عبارة عن تخلص المكلف جزئياً أو كلياً من أداء الضريبة دون نقل عبئها إلى غيره مما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة ويُضيع عليها حقها[4].

ويعرف أيضا بأنه كل نشاط ايجابي أو سلبي من شأنه الإخلال بالالتزامات الضريبية يؤدي إلى تفويت حق الخزانة العامة والإفلات من أداء الضريبة إضرارا بالخزانة العامة ويرتب لها القانون عقاباً . [5]

ويمكن تعريفه بأنه التخلص من الالتزام بدفع الضريبة من خلال أي وسيلة من وسائل الغش أو التحايل مثل تغيير الوثائق أو تزييفها واستخدام وسائل غير مشروعة من شأنها أن تؤدي إلى ضياع حق الخزينة في الضريبة. [6]

ويمكن التمييز بين نوعين من التهرب الضريبي هما:

---

(1) د . خالد الخطيب ، الهترب الضريبي ، جامعة دمشق ، كتاب منشور في مجلة جامعة دمشق المجلد 16 ، العدد 2 ، 2000، ص (170 ، 171).

(2) د . محمود محمود مصطفى ، شرح قانون العقوبات ، القسم العام ، الطبعة (9) ، 1973 ، ص (35).

(3) د . حسن صادق المرصاوي ، مرجع سابق، 1963.

(4) د. عصام بشور ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، جامعة دمشق ، 1995 ، ص(192).

(5) د. ابراهيم الميخي ، جرائم التهرب الضريبي ، مركز دلتا للطباعة ، القاهرة ، 1999 ، ص (22) .

(6) د.عاطف صدقي ، مبادئ المالية العامة ، دار النهضة العربية ، 1970 ، ص (498) .

1. التهرب المشروع (التجنب الضريبي) .

2. التهرب غير المشروع.

فرق الفقه بين أنواع التهرب الضريبي ومنها ما يعرف بالتهرب المشروع وهو ما يطلق عليه التجنب الضريبي والتهرب غير المشروع وتم تقسيمه إلى التهرب الكلي أو الجزئي والتهرب الخارجي والداخلي وعليه لا بد من استعراض أنواع التهرب الضريبي وحالاته :

التجنب الضريبي : ويكون في حالة امتناع المكلف عن القيام بالواقعة المنشئة للضريبة والذي يؤدي إلى تجنب دفع الضريبة وأداءها ، وفي هذه الحالة لا يكون قد ارتكب مخالفة لنصوص التشريع الضريبي . أو في حالة الاستفادة أو استغلال الثغرات الموجودة في نصوص القانون بسبب عدم وضوح النصوص ودقة الصياغة[1] .

والتجنب الضريبي يتمثل بالامتناع عن العمل أو التصرف الموجب للضريبة مثل امتناع المكلف كلياً أو جزئياً عن استهلاك سلعة معينة ، وبالتالي يؤدي إلى عدم دفعة للضرائب المترتبة علية ، كالدخان والمشروبات الكحولية[2].

وفي هذه الحالة فإن المكلف لا يقع تحت طائلة العقاب لأنه لم يرتكب مخالفة لأحكام القانون الضريبي ويطلق عليه التهرب المشروع[3].

التهرب الضريبي غير المشروع : يتحقق بتخلص المكلف من الضريبة المستحقة عليهجزئياً أو كلياً حيثتتوافر فيه أصلاً شروط الخضوع لها مخالفا بذلك أحكام القانون[4]، والصفة العامة أن التهرب الضريبي يكون دائما غير مشروعيتضمن غشاً أو احتيالاً يلجأ إليه المكلف عن طريق الامتناع عن تقديم الإقرار أو أن يتخلص من جزء من الضريبة عندما يقوم بتقديم إقرار لا يتفق مع الحقيقة أو من خلال قيام المكلف بتهريب أمواله أو إخفائها حتى يتعذر استيفاء دين الضريبة[5].

ومن حيث حجم التهرب يقسم إلى:

---

2 دكتور احمد فتحي سرور ، التهرب الضريبي في القانون المصري ، جامعة القاهرة ، 1980 ، ص (273).

(2) د. خالد الخطيب ، جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد ، مجلة جامعة دمشق ، مجلد (16) ، العدد (2) ، 2000 ، ص (62 ،63).

(3) د. عاطف صدقي ، مبادئ المالية العامة ، مرجع سابق ، ص (305).

(4) د. عصام بشور ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، مرجع سابق ، ص (262).

(5) د. عادل العلي ، المالية العامة والقانون المالي والضريبي ، الجزء الأول ، الطبعة الأولى ، إثراء للنشر والتوزيع ، عمان ، 2009 ، ص(179).

التهرب الكلي :يتحقق إذا قام المكلف بإخفاء نشاطه كاملاً وفي هذه الحالة يكون المكلف قد بلغ حد التسجيل وفقاً لنص قانون الضريبة العامة على المبيعات ولم يقم بالتسجيل وتقديم الإقرارات الضريبة.

التهرب الجزئي : يتم من خلال تقديم المكلف الإقرارات الضريبة بمبالغ اقل من الحقيقية بهدف التهرب من دفع جزء من الضريبة المستحقة من خلال إقراره عن جزء من الضريبة وإخفائه للجزء الأخر .

أما من حيث مكان وقوع التهرب فيقسم إلى :

التهرب الداخلي : وهو ما يعرف بالتهرب الذي يقع داخل إقليم الدولة كأن يقوم المكلف بإخفاء نشاط خاضع للضريبة داخل حدود الدولة .

التهرب الخارجي: وهو ما يقع خارج إقليم الدولة من خلال إخفاء دخولهم المتحققة في الخارج[1] كأن يقوم المكلف باستخدام شركة مملوكة له خارج اقليم الدولة والشراء من هذه الشركة بأسعار غير حقيقية بقصد التهرب الضريبي وهو ما يعرف بدول الملاذ الضريبي.

أسباب التهرب الضريبي

تتعدد الأسباب التي تدفع المكلف للتهرب من دفع الضريبة ويمكن حصرها في الأسباب النفسية والأخلاقية والأسباب التاريخية والسياسية والتشريعية والاقتصادية التي تجعله يعتقد إن ما يقوم به لا يشكل عملاً جرمياً في حق المجتمع وكذلك فان هناك علاقة قوية بين انتشار التعليم والوعي الثقافي وظاهرة التهرب الضريبي ، ويمكن تبيان أسباب التهرب الضريبي كما يلي:- ويتعلق بعضها بالمكلف وبعضها الأخر بالتشريع وأخرى بالإدارة الضريبية:

أولاً : الأسباب المتعقلة بالمكلف .

ثانياً : الأسباب المتعلقة بالتشريع الضريبي.

ثالثاً : الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية.

وسنتناول دراسة هذه الأسباب فيما يلي: .

أولاً: الأسباب المتعقلة بالمكلف .

الأسباب النفسية والأخلاقية : إن الشعور بالمصلحة والملكية الفردية الخاصة لدى الأفراد يفوق كثيراً الشعور بالمصلحة العامة والخدمات العامة[1] ، وشعور فئات من المكلفين بالظلم نتيجة

(1) د .مجدي محمد علي ، جريمة التهرب الضريبي ،رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة ، كلية الحقوق ، 1995 ، ص (40).

فرض الضرائب الواقعةعليهم قياساً إلى فئات أخرى وخصوصاً كبار المكلفين ، وكذلك إن الفرد لا يعتقد إن المبالغ التي يدفعها تعود عليه بالمنفعة وبسبب نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين في بعض الأحيان يكون شعور الإنسان بعدم الانتماء للوطن وعدم الالتزام بالإيفاء بالتزاماته الضريبية من خلال تقييم المكلف لسياسات الدولة المالية وما يحصل علية من خدمات مقابل أدائه للضريبة ويعود أيضا إلى السياسة الضريبية المنبثقة عن زيادة الأعباء الضريبية على المكلفين فكلما زادت نسبة الضريبة أدى ذلك إلى زيادة حجم التهرب الضريبي[2].

ثانياً: الأسباب المتعلقة بالتشريع الضريبي.

إن عدم وضوح التشريعات الضريبية ووجود الثغرات القانونية هي احدى الطرق التي يلجأ إليها المكلف للتهرب من تسديد الضرائب المستحقة عليه[3] وقد يكون التشريع الضريبي في الدولة أحد أسباب ظاهرة التهرب الضريبي ويعود ذلك إلى عدم الدقة من خلال الصياغة وعدم توافر المبادئ المالية السليمة التي تتحكم في النظام الضريبي من خلال المبالغة في أنواع الضرائب المفروضة وارتفاع فئاتها وعدم مراعاة الازدواج الضريبي . بالإضافة إلى ضعف الجزاءات والعقوبات في حالة مخالفة أحكام التشريع الضريبي مما يؤدي إلى تهرب المكلفين من سداد الضريبة المستحقة عليهم[4] .

ثالثاً: الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية

تلعب الإدارة الضريبية دوراً حاسماً وهاماً من خلال حسن تطبيقها للقانون الضريبي وهناك قول أن الإدارة الجيدة بالرغم من وجود قانون رديء أفضل من قانون جيد بين يدي إدارة سيئة فإذا كانت الإدارة الضريبية غير كفؤة وغير مدربة على أدائها لعملها استطاع الكثيرون الافلات من الضريبة مما يغري غيرهم بتقليدهم[5].

---

(1) د. احمد ماهر عبد الحميد نمر،التهرب الضريبي في القانون المصري، جامعة القاهرة، 1980 ، ص(7).
(2) د. عصام بشور ، مرجع سابق ، ص (265).
(3) د. أحمد فتحي سرور ، جرائم التهرب الضريبي ، مرجع سابق ص (21).
(4) د.باهر محمد ، المالية العامة ، مطبعة المعرفة ، القاهرة 1990 ، ص(317) .
(5) سلمان محمد الطراونة مدير عام دائرة ضريبة الدخل سابقاً ، جريمة التهرب من ضريبة الدخل في الأردن ، بحث غير منشور ، 1990.

وإذا لم توفر الإدارة المعلومات الجيدة والكاملة عن المكلفين فإن ذلك يسهل على المتهربين ارتكاب جرائم التهرب الضريبي وإن ضعف أو انعدام كفاءة ونزاهة الأجهزة الإدارية العاملة في الشركات ولدى الأفراد يعتبر عاملاً مساعداً على التهرب[1].

إن الاتجاه نحو توسيع قاعدة الخضوع للضريبة من خلال العمل على زيادة تسجيل المكلفين وعدم المغالاة في التقدير عليهم وخصوصاً على المكلفين غير المسجلين وكذلك تعديل الإقرارات الضريبية للمسجلين ، بالإضافة إلى ضرورة مراعاة الحالة الاقتصادية، ففي حاله الانتعاش الاقتصادي تزداد حركة البيع والشراء والاستيراد والتصدير وهذا يؤدي زيادة أرباح المكلفين وتشجيعهم على تسديد الضرائب المترتبة عليه ، إما في حالة الانكماش الاقتصادي فان حركة البيع والشراء تقل مما يؤدي إلى نقص الأرباح وشعور المكلفين بثقل الضريبة على كاهلهم واتجاههم للتهرب من أدائها [2] . وان لجوء الدولة في حالات الكساد إلى فرض ضرائب جديدة على المكلفين أو زيادة نسبة الضرائب عليهم يدفعهم ذلك إلى اللجوء إلى الحيل المختلفة للتهرب الضريبي .

وسنتناول الوسائل الوقائية والجزائية كما يلي:

أولاً: الوسائل الوقائية

1. نشر الوعي الضريبي ووضع إستراتيجية طويلة الأجل لتوعية المواطنين بشكل عام والمكلفين على وجه الخصوص من خلال وسائل الإعلام وتوزيع الخدمات المقدمة من قبل الدولة توزيعاً عادلاً لكافة المواطنين.
2. تخفيف العبء الضريبي المفروض على المكلفين، وتنظيم أداء الضريبة في الوقت المناسب[3] ، وإلغاء حد التسجيل مراعاة لمبادئ العدالة ، ووضوح النصوص التشريعية.
3. رفع كفاءة العاملين المهنية والتدريب المستمر لهم وإنشاء مراكز متخصصة للدراسات الضريبية، والعمل على رفع المستوى المادي للعاملين من خلال زيادة الأجور والحوافز لتمكينهم من أداء أعمالهم على الوجه الأمثل ، ووضع معايير وضوابط واضحة لتقييم الأداء والارتقاء الوظيفي ، وتحديث وتطوير شبكة المعلومات من اجل التعامل معها بطريقة سهلة وواضحة وتدعيم مديرية مكافحة التهرب الضريبي من خلال زيادة عدد العاملين فيها واختيارهم بعناية للتمكن من القيام بالأعباء الكبيرة الملقاة عليهم.

---

(1)وصفي المحارمه أسباب التهرب من ضريبة الدخل في الأردن ، رسالة ماجستير ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،غير منشورة ، 2003.

(2) د. مجدي محمد علي ، جريمة التهرب الضريبي ، مرجع سابق ، ص (58).

(3) د. عصام بشور ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، مرجع سابق ، ص (169).

4. بناء علاقات جيدة مع المكلفين أو تحسين هذه العلاقة وتشديد الرقابة عليهم بحيث يشعرون بأنهم مراقبون من خلال عدة طرق منها تمكين الموظفين من الإطلاع على الدفاتر والأوراق والمستندات وتقبل الاخباريات مع منح حوافز مالية للمتميزين(1) .
5. الزام بعض الأشخاص باقتطاع الضريبة المستحقة على أشخاص أخرين عند المنبع قبل دفع المال المستحق لهم مثل أرباح الأسهم والسندات(2).

ثانياً: الوسائل الجزائية

العقوبات هي طريقة زاجرة لمنع التهرب وذلك بشرط أن تطبق بكل حزم وصرامة ومنها العقوبات الجزائية مثل عقوبة السجن أو عقوبات مالية مثل الغرامات والتعويضات الإضافات**(3).**

1. السير بإجراءات إقامة الدعوى الجنائية منذ اكتشاف جريمة التهرب الضريبي وحتى الدعوى الجنائية ومباشرتها والنظر بها على وجه الاستعجال.
2. تطبيق العقوبات الواردة في قانون الضريبة العامة على المبيعات وتشمل الحبس والغرامة والضريبة الأصلية والإضافية والتعويض.

طبيعة جريمة التهرب من ضريبة المبيعات

إن جريمة التهرب من ضريبة المبيعات هي جريمة جنائية يقرر القانون عقوبات جنائية لها . وهي الحبس والغرامة ، وتندرج هذه الجريمة تحت طائفة جرائم الخطر على اعتبار أنها شكل يهدد النظام الاقتصادي للدولة وان ارتكابها يهدد المصلحة التي يحميها المشرع ولا بد هنا ولغايات دراسة الإحكام الموضوعية لجريمة التهرب من الضريبة العامة على المبيعات من تناولها في ثلاثة مطالب وهي :

المطلب الأول : الشرعية في جريمة التهرب من ضريبة المبيعات .

المطلب الثاني : صور السلوك الايجابي في جريمة التهرب من ضريبة المبيعات .

المطلب الثالث : صور السلوك السلبي في جريمة التهرب من ضريبة المبيعات .

المطلب الأول

مبدأ الشرعية في جريمة التهرب

(1) د. عصام بشور ، المرجع السابق ، ص (265).
(2) د. عادل العلي ، مرجع سابق ، ص (182).
(3) د. عصام بشور ، مرجع سابق ، ص (266).

مبدأ الشرعية يعني انه لا يمكن توجيه أي اتهام من قبل السلطة القضائية ضد شخص لارتكابه فعلاً طالما إن المشرع لم يجرم هذا الفعل وفقاً لنصوص القانون ومحدداً لارتكابه عقوبة.[(1)]

ووفقاً لذلك لا يجوز اعتبار الجريمة ضريبية أو تقرير عقوبة لها ما لم يرد بذلك نص في القانون يجرم الفعل ويحدد عقوبة لارتكابه . وأن مبدأ الشرعية يضمن المساواة بين جميع المخاطبين بإحكامه وهو يحدد سلفاً الأفعال التي تعد مخالفة لأحكامه كما يحدد العقاب المقرر لها. ولا يجوز إنشاء أي جريمة ضريبية طالما إن المشرع لم يرد عليها نص في القانون.[(2)] ويستند التجريم في قانون الضريبة العامة على المبيعات وفقاً لنص المادة (30) ووردت على سبيل الحصر وهي (يعد تهرباً من الضريبة ارتكاب أي من الأفعال التالية):[(3)]

أ -التخلف عن تقديم طلب التسجيل لدى الدائرة مدة تزيد على ستين يوماً من تاريخ انقضاء المدة المحددة للتسجيل بموجب أحكام المادة (13) من هذا القانون.

ب - إلغاء التسجيل للمكلف بناء على طلبه إذا ثبت انه ما زال ملزماً بالتسجيل وفق أحكام هذا القانون.

ج - تقديم أقرار بالمبيعات من السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة إذا ظهر نقص في قيمة المبيعات الحقيقية الخاضعة للضريبة تتجاوز نسبته (10%) أو خمسة آلاف دينار أيهما اقل.

د - استيفاء أي شخص ضريبة غير مستحقة إلا إذا تم توريدها للدائرة خلال المدة التي يحددها القانون لتوريد الضريبة أو يتم توريدها قبل اكتشافها.

هـ -التصرف في أي من السلع المعفاة من الضريبة أو استعمالها في غير الغرض الذي أعفيت من اجله بصورة مخالفة لأحكام المادة (25) من هذا القانون إذا أدى ذلك إلى نقص يتجاوز خمسمائة دينار في مقدار الضريبة المستحقة .

و - تطبيق نسب أو فئات ضريبية على السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة بصورة مخالفة لأحكام هذا القانون إذا أدى ذلك إلى نقص في مقدار الضريبة المستحقة تتجاوز قيمته خمسمائة دينار .

ز - خصم الضريبة أو ردها بصورة مخالفة لأحكام هذا القانون إذا ظهرت زيادة في الخصم أو الرد تتجاوز قيمتها خمسمائة دينار.

---

(1) د.محمود نجيب حسني ، مرجع سابق ، ص (78) .
(2) دكتور احمد فتحي سرور ، الجرائم الضريبية ، مرجع سابق ، ص (60) .
(3) راجع المادة (30) من قانون الضريبة العامه على المبيعات الاردني.

ح - خصم الضريبة أو ردها عن سلع تم الاستفادة منها أو استعمالها في إنتاج سلع أخرى لأغراض شخصية وذلك إذا كان مقدار الخصم أو الرد تتجاوز قيمته خمسمائة دينار.

ط ـ تقديم أو إصدار المستندات أو الوثائق أو بيانات غير صحيحة أو الامتناع عن تقديم أو إصدار المستندات أو الوثائق المطلوبة أو تأجيل تقديمها أو إصدارها بموجب أحكام هذا القانون بقصد التهرب الضريبي إذا أدى ذلك إلى نقص في مقدار الضريبة المستحقة تتجاوز قيمته خمسمائة دينار .

ي - تقديم مستندات مزورة أو مصطنعة أو إصدار أي منها بقصد تخفيض الضريبة أو خصمها أو ردها خلافا لأحكام هذا القانون.

ك - حيازة السلع الخاضعة للضريبة بقصد الاتجار بها مع علمه بأنها مهربة من الضريبة .

ل - التخلف عن دفع الضريبة المستحقة على بدل الخدمة المستوردة لمدة تزيد على ثلاثة أشهر من التاريخ المحدد لدفعها بموجب أحكام هذا القانون.

وقد حددت المادة (31) من القانون العقوبة المقررة في حالات التهرب الضريبي بمعاقبة كل من يرتكب جرم التهرب من الضريبة بدفع تعويض مدني للدائرة لا يقل عن مثلي مقدار الضريبة ولا يزيد على ثلاثة أمثالها وبغرامة جزائية لا تقل عن مئتي دينار ولا تزيد عن ألف دينار . وفي حالة التكرار للمرة الثانية تضاعف الغرامة الجزائية المحكوم بها . وإذا تكرر ارتكاب الجرم بعد ذلك خلال سنة واحده فللمحكمة أن تحكم بالحد الأعلى للغرامة أو بالحبس لمده لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد عن ستة أشهر أو بكلتا العقوبتين.(1)

وعليه نرى أن المشرع قد حدد العقوبات المقررة لحالات التهرب الضريبي وسوف نقوم بتوضيح العقوبات الخاصة بجريمة التهرب الضريبي وذلك على النحو التالي:

1. الحبس كعقوبة سالبة للحرية وتقضي بوضع المحكوم علية بأحد السجون ، وقد حددت المادة (31) الحد الأدنى لهذه العقوبة بما لا يقل عن ثلاثة أشهر وبما لا يزيد على ستة أشهر.
2. الغرامة كعقوبة أصلية وهي عقوبة مالية ، وحدد النص حدها الأدنى بغرامة لا تقل عن 200 دينار ولا تزيد على 1000 دينار مراعياً بذلك جسامة الفعل.
3. التعويض المدني ويتمثل بمبلغ من المال يقوم بسدادة المتهرب من قبيل التعويض عن الضرر الذي لحق الخزينة العامة بسبب فعل المتهرب ، ويتمثل بمبلغ لا يقل عن مثلي الضريبة ولا يزيد على ثلاثة أمثالها.

(1) راجع المواد (30 ، 31) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الاردني .

4. الضـريبة الأصـلية والإضـافية ويترتـب علـى المكلـف عنـد ثبـوت جريمـة التهـرب دفـع الضريبة الأصلية والإضافية والتـي تمثل غرامـة 4 بـالألف عن كل أسبوع أو جزء منـه وذلك من تاريخ الاستحقاق وحتى السداد وهذه العقوبة تعد عقوبة وجوبيـة يجب الحكم بها طالما ثبت وجود ضريبة مستحقة تم التهرب من أدائها.[1]

كما حدد المشرع في المادة (30) من قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (6) لسنة 1994م وتعديلاته صور التهرب من الضريبة العامة على المبيعات على سبيل الحصر حيث يتمثل بعضها في تصرفات أو أفعال ايجابية يقوم بها المكلف مما يترتب عليها نتيجة ووجود علاقة سببيه بين هذا السلوك وتلك النتيجة والبعض الآخر تصرفات سلبية يتمثل بامتناع المكلف عن القيام بها مما يؤدي إلى نتيجة إجرامية وعلاقة سببيه بين هذه التصرفات والنتيجة ولا بد من دراسة السلوك الايجابي والسلوك السلبي في جريمة التهرب من ضريبة المبيعات .

المطلب الثاني

صور السلوك الإيجابي في جريمة التهرب من ضريبة المبيعات

السلوك الايجابي في جريمة التهرب من الضريبة العامة على المبيعات يتحقق النشاط الايجابي بحركة عفوية أراديه من المكلف سواء باليد أو غيرها من الأعضاء فلا بد إن يظهر أثر الجاني بصورة حركة إرادية في العالم الخارجي وتسمى الجرائم التي لا تقع إلا بهذا النوع من النشاط الإجرامي بالجرائم الايجابية ، [2] وقد حدد المشرع في قانون الضريبة العامة على المبيعات صور السلوك الايجابي على سبيل الحصر وعلى النحو التالي[3] :

(1)خصم الضريبة أو ردها بصورة مخالفة لأحكام القانون إذا ظهرت زيادة في الخصم أو الرد تتجاوز قيمتها خمسماية دينار .

(2)تقديم أو إصدار مستندات أو وثائق أو بيانات غير صحيحة وذلك بهدف التخلص من سداد الضريبة كلها أو جزء منها.

(1) احمد فوزي السيد الخولي ، مرجع سابق ، ص (206).
(2) د .احمد فتحي سرور ، أصول قانون العقوبات ، مرجع سابق ، ص (330) .
(3) راجع قانون الضريبة العامة على المبيعات الأردني المعدل مادة (30).

(3)تطبيق نسب أو فئات ضريبية على السلع والخدمات الخاضعة للضريبة بصورة مخالفة لأحكام القانون إذا أدى ذلك إلى نقص في مقدار الضريبة المستحقة تتجاوز قيمته خمسماية دينار .

(4)التصرف في أي من السلع المعفاة من الضريبة أو استعمالها في غير الغرض الذي أعفيت من اجله بصورة مخالفة لأحكام القانون وأدى ذلك إلى نقص يتجاوز خمسماية دينار في مقدار الضريبة المستحقة .

(5)استيفاء أي شخص ضريبة غير مستحقة إلا إذا تم توريدها للدائرة خلال المدة المحددة في القانون أو يتم توريدها قبل اكتشافها.

(6)تقديم إقرار بالمبيعات من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة إذا ظهر نقص في قيمة المبيعات الحقيقية الخاضعة للضريبة يتجاوز نسبة 10% أو خمسة آلاف دينار أيهما اقل.

(7)إلغاء تسجيل المكلف بناء على طلبه إذا ثبت انه ما زال ملزماً بالتسجيل وفق أحكام القانون.

(8)حيازة السلع الخاضعة للضريبة بقصد الاتجار بها مع علمه بأنها مهربة من الضريبة.

وسنتناول دراسة هذه الصور على النحو التالي:

أولاً : خصم الضريبة وردها بصورة مخالفة لأحكام القانون.

أجازت المادة (19) من قانون الضريبة العامة على المبيعات للمسجل أن يخصم من مقدار الضريبة المستحقة عليه ما سبق له احتسابه أو دفعه من ضريبة عامة أو ضريبة خاصة على المرتجع من المبيعات أو المبيعات المؤجلة التي أصبحت في عداد الديون المعدومة وما تحمله من ضريبة عامة على مشترياته أو مستورداته من السلع والخدمات خلال فترة تسجيله باستثناء المدرج منها في الجدول رقم (4) الملحق بهذا القانون وما سبق له تحمله قبل التسجيل من ضريبة عامة على السلع التي تكون في حوزته عند التسجيل وما تحمله من ضريبة خاصة على السلع التي تدخل في إنتاج سلع خاضعة للضريبة الخاصة من أجل معالجة الازدواج الضريبي الذي يؤدي إلى دفع الضريبة أكثر من مرة على نفس السلعة أو الخدمة وأن خصم الضريبة هو حق للمسجل من أجل استرداد الضريبة التي سبق له دفعها على مستورداته أو مشترياته ويكون بذلك التقاص مع الضريبة المحصلة من المخرجات عند تقديم الإقرار الضريبي[1] .

وعليه فإن القانون أجاز للمسجل عند احتساب الضريبة على مبيعاته من السلع أن يخصم من إجمالي الضريبة على قيمة مبيعاته من السلع والخدمات ما تم سداده من الضريبة على النحو الآتي :

---

[1] د. أيمن حداد وعمر بني ارشيد ، مرجع سابق ، ص (119).

1 - ما سبق سداده ودفعه من ضريبة على مردودات المبيعات وتظهر في هذه الحالة عند رد المبيعات التي سبق للمسجل أن قام ببيعها وتسديد الضريبة عنها فقد أجاز القانون للمكلف خصم قيمة الضرائب التي سبق إن قام بسدادها عن تلك السلع التي ارتدت إليه على أن تكون السلع قد تم استلامها فعلا من المشتري وتم إثباتها في الدفاتر المحاسبية[1] .

2- ما سبق له احتسابه من ضريبة عامة على مبيعاته المؤجلة الدفع التي أصبحت في عداد الديون المعدومة .

3- ما سبق له تحمله قبل التسجيل من ضريبة عامة على السلع التي تكون بحوزته عند التسجيل وتكون منظمة بموجب كشوفات جرد ومعززة بفواتير المشتريات أو بيانات الاستيراد.

4- ما سبق له من تحمله على مشترياته أو مستورداته من السلع والخدمات خلال فترة تسجيله باستثناء السلع والخدمات التي تكون الضريبة العامة والخاصة المستحقة عليها غير قابلة للخصم.

5- ما سبق سداده عن ضريبة المدخلات التي تدخل في إنتاج سلع أخرى خاضعة للضريبة. والمقصود بالمدخلات هي المواد الخام والمواد الأولية والوسيطة التي تدخل في صناعة سلعة خاضعة للضريبة وقد أجاز القانون للمسجل خصم الضريبة على المدخلات التي سبق سدادها من إجمالي الضريبة المستحقة على مبيعاته[2] .

ويتحقق السلوك الإجرامي في هذه الصورة عند قيام المسجل بعمل يتمثل في خصم الضريبة المستحقة كلياً أو جزئياً دون وجه حق من خلال تحرير فواتير أو إشعارات خصم لمبيعات مرتدة والغاية منه هو خصم ضريبة بدون وجه حق أما فيما يتعلق برد الضريبة بصورة مخالفة للقانون.

فقدأجاز المشرع طبقاً لنص المادة (20) من قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (6) لسنة 1994م للمسجل الحق في استرداد الضريبة وذلك في الحالات التالية:

- الضريبة التي سبق تحصيلها على السلع والخدمات المصدرة أو التي استعملت في إنتاج سلع أخرى تم تصديرها أو الضريبة التي تم تحصيلها بطريق الخطأ .
- الخطأ برصيد الضريبة العامة على المدخلات القابلة للخصم بموجب أحكام المادة (19) من هذا القانون التي مضى على دفعها مدة تتجاوز ستة أشهر ولم يتم خصمها من الضريبة العامة التي استحقت للدائرة خلال تلك المدة .

---

(1) د. مجدي محمد علي ، جريمة التهرب الضريبي ، مرجع سابق ، ص (248).
(2) نفس المرجع ، ص (85).

- الضريبة التي تم دفعها على السلع التي تكون بحوزة الأشخاص غير المقيمين عند مغادرتهم المملكة شريطة ألا يقل مقدار الضريبة التي سيتم ردها عن خمسين ديناراً وبحد أعلى خمسماية دينار .
- الضريبة الخاصة التي سبق دفعها على السلع المباعة إلى أي من الجهات المعفاة بموجب أحكام المادة (21) من هذا القانون وذلك بعد التحقق من استلام الدائرة لهذه الضريبة.

1. حالة سداد ورد الضريبة على السلع والخدمات المصدرة أو التي استعملت في إنتاج سلع أخرى[1] تم تصديرها وفي هذه الحالة يتقدم المسجل بطلب الرد وفقاً للشروط التالية[2]:

أ- أن يكون شراء السلعة من مسجل.

ب- أن يكون لدى المشتري فاتورة ضريبية .

ت- أن يكون التصدير تم وفق الإجراءات المتبعة في دائرة الجمارك الأردنية .

2. حالة الضريبة التي تم تحصيلها بطريقة الخطأ يتم رد الضريبة في هذه الحالة عندما يقوم المكلف بتقديمطلب خطي إلى دائرة الجمارك الأردنية موضحاً به قيمة الضريبة المحصلة بطريق الخطأ والأسباب وبيان الفترة الضريبية التي وقع بها الخطأ مع إرفاق المستندات المعززة لذلك وتقوم دائرة الجمارك الأردنية بتدقيق طلب الرد والمستندات المقدمة إليها وتقوم بتحديد مقدار الضريبة المحصلة بطريق الخطأ وردها[3].

وبعدها تقوم بمخاطبة دائرة ضريبة الدخل والمبيعات وتزويدها بالمعاملة الجمركية الأصلية وتقوم بالتأكد فيما إذا كان مقدم الطلب قد قام بخصم الضريبة أو استردادها من خلال الإقرارات الضريبية المقدمة للدائرة وتتولى استكمال إجراءات الرد وتعاد المعاملة إلى دائرة الجمارك وبعد تقديم تعهد خطي من قبل طالب الرد بعدم خصمها ضمن الإقرارات الضريبية ويتحقق السلوك الإجرامي في تلك الصورة بقيام المسجل باصطناع مستندات وتقديم فواتير بخلاف ما سبق سداد الضريبة عليها.

3. أما في حالة الرد المتعلق بالسلع والخدمات المشتراةمحلياً يتحقق السلوك الإجرامي بقيام المسجل بسلوك أو فعل ايجابي كقيامه باصطناع مستندات أو تقديم فواتير تفيد أن السلع تم شراؤها من مسجل رغم إنها غير مشتراه من مسجل.

---

(1) راجع المواد (20) من قانون الضريبة العامة على المبيعات المعدل وتعليمات رد الضريبة رقم 9 لسنة 2010 الصادر عن وزير المالية ، عمان.

(2) د. حسن كمال وسعيد عبدالمنعم ، الضريبة العامة على المبيعات في التشريع المصري ، مكتبة كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، 1991 ، ص(67).

(3) د. زكريا محمد البيومي ، المنازعات في ضريبة المبيعات ، مرجع سابق ، ص(121).

ويتمثل الركن المادي بقيام المسجل بخصم الضريبة أو ردها كلها أو بعضها دون وجه حق مخالفاً للأحكام والحدود المنصوص عليها في القانون وكان هذا الخصم يزيد عن 500 دينار.

ويتحقق السلوك الإجرامي في تلك الصورة بقيام المسجل بسلوك أو فعل ايجابي مثل قيامه باصطناع مستندات أو تقديم فواتير تفيد أن السلع قد تم شراءها من مسجل غير أن الواقع غير ذلك أنه لم يتم شراءها من مسجل ولم يسبق سداد الضريبة عليها وأن يؤدي ذلك إلى نتيجة وهي خصم واسترداد الضريبة[1] .

والركن المعنوي لهذه الجريمة بأنها تعتبر من الجرائم العمدية وتمثل اتجاه نية المكلف للحصول على الخصم والرد الضريبي بصورة مخالفة للقانون.

ثانياً:- تقديم أو إصدار مستندات أو وثائق أو بيانات غير صحيحة

يلتزم المسجل بتسجيل العمليات المحاسبية التي يقوم بها بشكل دوري ويجب عليه الاحتفاظ بهذه السجلات وصور الفواتير للمدة المحددة بالقانون مع تقييد المكلف بهذه الالتزامات[2] وذلك بهدف التخلص من سداد الضريبة كلها أو جزء منها إذا أدى إلى نقص في مقدار الضريبة المستحقة تتجاوز قيمته خمسمائة دينار وفقاً لنص المادة (18) من قانون الضريبة العامة على المبيعات ألزم المسجل بأن يحرر فاتورة ضريبية عند بيع السلع أو الخدمة الخاضعة للضريبة و إذا قام شخص غير مسجل ببيع سلعة أو خدمة خاضعة للضريبة للمدير إلزامه بإصدار فواتير ومسك سجلات وحسابات منتظمة لتسهيل عمليات البيع التي يقوم بها والاحتفاظ بتلك الفواتير والسجلات مدة الخمس سنوات التالية لتاريخ انتهاء السنة المالية التي صدرت أو نظمت فيها ، وحددت التعليمات(3) رقم (8) لسنة 2010 الخاصة بمسك الدفاتر والفواتير والسجلات شكل والية تحرير الفاتورة الضريبية والمدة الزمنية لتحقق واقعة البيع بتأدية الخدمة أو تسليم السلعة أو قبض الثمن والسجلات الواجب مسكها والتي تتضمن سجل المشتريات وسجل المبيعات وسجل المرتجعات وسجل الصادرات وسجل البضاعة التي تكون بحوزة المسافرين وسجل حركة المخزون .

(1) د. محمد سعد الشربيني ، مرجع سابق ، ص (113).
(2) د. زكريا محمد بيومي ، المنازعات في ضريبة المبيعات ، مرجع سابق ، ص (122).
(3) راجع المادة (8 ، 18) من قانون الضريبة العامة على المبيعات والتعليمات رقم (8) لسنة 2010 تعليمات تنظيم السجلات والمستندات.

ويتحقق السلوك الإجرامي في هذه الصورة بقيام المكلف بتقديم المستندات أو السجلات أو الفواتير المزورة حيث يدون بها أرقام غير حقيقية أو بيانات مصطنعة ويؤدي تقديم تلك البيانات أو الأوراق المزورة إلى التخلص من سداد الضريبة المستحقة بصورة كلية أو جزئية .(1)

الركن المادي لهذه الجريمة يتمثل في تقديم مستندات أو بيانات غير صحيحة ويلزم لقيام هذه الجريمة تقديم هذه السجلات أو المستندات المزورة أو المصطنعة إلى الإدارةالضريبية سعياً للتخلص من الضريبة وكان يترتب على تقديم هذه المستندات أو الأوراق أو البيانات التخلص من أداء الضريبة.(2)

الركن المعنوي لهذه الجريمة يتمثل في أن إرادة المكلف قد اتجهت إلى تقديم بيانات ومستندات على خلاف الحقيقة وكانت نيته تتجه للتهرب من أداء الضريبة كلها أو بعضها.

ثالثا :- تطبيق نسب أو فئات ضريبية على السلع والخدمات الخاضعة للضريبة بصورة مخالفة لأحكام القانون مما يؤدى إلى نقص في مقدار الضريبة المستحقة تتجاوز قيمتها خمسماية دينار.

إن عملية احتساب الضريبة العامة والضريبة الخاصة تتم من خلال تطبيق النسب الواردة بموجب أحكام القانون سواء كانت هذه المبيعات معفاة أو بنسبة أو مقدار الصفر والسلع والخدمات الخاضعة للنسبة العامة بواقع 16% أو (الخاضعة بنسبة 4% فيما يتعلق بالمواد الغذائية الأساسية) وعلى المسجل أن يلتزم بالتطبيق الصحيح لهذه النسب عند قيامه بتقديم الإقرار الضريبي وبخلاف ذلك إذا قام بتطبيق النسب بصورة مخالفة للقانون وأدى ذلك إلى نقص في مقدار الضريبة المستحقة تجاوز قيمته خمسمائة دينار فإنه يعتبر مرتكباً لجريمة التهرب الضريبي . والركن المادي لهذه الجريمة يتحقق بقيام المسجل بتطبيق نسب ضريبية غير صحيحة ويشترط أن يؤدي ذلك إلى نقص في الضريبة المستحقة بمبلغ يزيد عن خمسماية دينار، أما الركن المعنوي فيمثل اتجاه إرادة المكلف لتطبيق نسب غير صحيحة بهدف التهرب من الضريبة وهي تعتبر من الجرائم القصدية ويكون الدافع إليها التهرب من أداء الضريبة كلها أو بعضها.

رابعا :- التصرف بالسلع المعفاة من الضريبة

(1) الدكتور زكريا محمد بيومي ، شرح قانون الضريبة العامة على المبيعات ، مكتبة شادي ، القاهرة ، 1991 ، ص(48).

(2) د عبد المولى محمد مرسي، مرجع سابق ، ص (92).

وفقاً لنص المادة (25) من قانون الضريبة العامة على المبيعات يلتزم الشخص الذي تصرف في أي سلعة من السلع المعفاة من دفع الضريبة أو استعملها خلال الخمس سنوات التالية للإعفاء في غير الغاية التي أعفيت من أجلها بتسديد الضريبة المستحقة عليها وفقاً لقيمة السلعة وفئة الضريبة بتاريخ التصرف أو الاستعمال ويعتبر التصرف بدون توريد الضريبة المستحقة على هذه السلع تهرباً يعاقب عليه القانون ويمكن تعريف السلع المعفاة بأنها السلع المدرجة في قوائم الإعفاءات ، وبالرغم من أن الضريبة تتصف بالعمومية وتفرض على جميع الأشخاص إلا أن المشرع ولأسباب اقتصادية أو اجتماعية أعفى بعض الأشخاص من دفعها وهي كما يلي:

1. مشتريات ومستوردات السفارات والمفوضيات والقنصليات غير الفخرية لاستعمالها الخاص شريطة المعاملة بالمثل .
2. مشتريات ومستوردات المنظمات الدولية والإقليمية العاملة في المملكة وموظفيها غير الأردنيين الذي يتمتعون بالصفة الدبلوماسية .
3. الجهات المعفاةسنداً لأحكام المادة (22) من القانون الذي ينص على تخضع للضريبة بنسبة أو بمقدار (صفر) السلع والخدمات التي استوردها أو شراؤها محلياً لاستعمال أي من الجهات والمشاريع مثل القوات المسلحة والأمن العام والمخابرات العامة والدفاع المدني والمساجد والكنائس ومراكز الأيتام والمسنين والأندية الرياضية والثقافية والأشخاص الطبيعيين من ذوي الاحتياجات الخاصة والمشاريع التي تتمتع بالإعفاءات المنصوص عليها في قانون تشجيع الاستثمار .[1]

وعليه فإنه يجب على الشخص الذي تصرف في أي سلعة معفاة أو قام باستخدامها خلال خمس سنوات تالية للإعفاء في غير الغاية التي تم الإعفاء من أجلها أن يقوم بتسديد الضريبة المستحقة عليها وفقاً لقيمة السلعة وفئة الضريبة بتاريخ التصرف فإذا تم التصرف قبل إعلام الدائرة وسداد الضريبة اعتبر التصرف تهرباً والركن المادي لهذه الجريمة يقوم على التصرف أو الاستعمال لهذه السلع وفق الشروط التالية:

1. أن تقوم الوقائع على سلع معفاة من تلك التي قرر لها المشرع الاعفاء بنصوص خاصة ولأغراض خاصة سواء كان كلياً أو جزئياً [2].
2. أن يتم التصرف دون إعلام الدائرة وسداد الضريبة المستحقة.
3. أن يتم التصرف المعاقب عليه خلال السنوات الخمس التالية للإعفاء.

(1) راجع المواد (22 ، 25) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الاردني.
(2) أبو بكر الصديق عامر ، أحكام التجريم في قانون الضريبة العامة على المبيعات ، مكتبة غريب ، القاهرة بدون سنة نشر ، ص (73).

والركن المعنوي يتمثل بقيام المكلف بهذا الفعل والذي يؤدي إلى التهرب مع علمه بذلك ويكون الدافع أو الرغبة عدم أداء الضريبة.

خامسا :- استيفاء أي شخص ضريبة غير مستحقة إلا إذا تم توريدها للدائرة خلال المدة المحددة في القانون أو يتم توريدها قبل اكتشافها وفقا لنص المادة (8) من قانون الضريبة العامة على المبيعات .

" يلتزم المسجل بتحصيل الضريبة وبالإقرار عنها وتوريدها للدائرة في المواعيد المحددة في هذا القانون"(1) ، وعليه فإن المسجل هو المخاطب والمكلف بإصدار فواتير ضريبية وأما غير المسجل فهو غير مكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها فإذا قام بإصدار فواتير محملة بالضريبة فإنه يحصل هذه الضريبة لحسابه الخاص بدون وجه حق ويكون مرتكباً لجريمة التهرب الضريبي(2) ويتحقق السلوك الجرمي في هذه الصورة بسلوك إيجابي يتمثل بإصدار غير المسجل لفواتير محملة بالضريبة إلا إذا قام بتوريدها للدائرة. وهو ما يعرف بالركن المادي للجريمة، أما الركن المعنوي فيكون من خلال اتجاه إرادة المكلف بتحصيل الضريبة وعدم توريدها للدائرة وذلك بهدف التهرب وهي من الجرائم القصدية.

سادسا :- تقديم إقرار بالمبيعات من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة بصورة غير صحيحة وظهور نقص في المبيعات الحقيقية بنسبة تتجاوز10% أو خمسة آلاف دينار أيهما اقل .

والمقصود بالبيع هو انتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة من البائع إلى المشتري ويعد بيعاً في حكم القانون أي من الحالات التالية أيهما اسبق:

أ - إصدار فاتورة البيع حتى لو لم يتم تسليم السلعة أو أداء الخدمة.

ب - تسليم السلعة بموجب أذن تسليم ولو لم تصدر الفاتورة .

ج - تسليم قيمة السلع أو بدل الخدمة كلياً أو جزئياً .

ويعتبر بمثابة البيع قيام المكلف باستعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة لأغراضه الشخصية أو تمكين الغير من ذلك مقابل بدل أو بدون بدل ويتحقق السلوك الإجرامي في هذه الحالة بقيام المسجل عند تقديم الإقرار الضريبي بإخفاء جزء من مبيعاته خلال تلك الفترة ويؤدي ذلك إلى نقص في قيمة المبيعات الحقيقية بنسبة تتجاوز10% أو خمسة آلاف دينار أيهما اقل

---

(1) راجع المادة (8) من قانون الضريبة العامة الاردني.
(2) د. عبدالمنعم عبدالغني علي ، الضريبة على القيمة المضافة ، مرجع سابق ، ص(470).

والركن المادي لهذه الجريمة يتمثل بقيام المكلف بإخفاء جزء من مبيعاته وعدم التصريح عنها ضمن الإقرارات الضريبية المقدمة من قبلة ، أما الركن المعنوي فيتمثل باتجاه إرادة المكلف إلى إخفاء جزء من مبيعاته بقصد التهرب من أداء الضريبة.

سابعا :- إلغاء تسجيل المكلف بناءً على طلبه إذا ثبت انه ما زال ملزماً بالتسجيل وفق أحكام القانون .

أجاز قانون الضريبة العامة على المبيعات للمسجل في حالة فقدان شروط التسجيل التي يتطلبها القانون أن يتقدم بطلب لإلغاء تسجيله وذلك في حالة توقفه عن ممارسة النشاط الخاضع أو فقدانه لشروط التسجيل الواردة في نص المادة (13) من قانون الضريبة العامة على المبيعات المتعلقة بانخفاض مبيعاته من السلع والخدمات عن حد التسجيل .[1]

وان الجريمة تقع عند قيام المسجل بإلغاء تسجيله وهو لا يزال مكلفاً فعلياً بالتسجيل وفقاً لأحكام المادة المشار إليها ، والركن المادي لهذه الجريمة يتمثل بتقديم المكلف طلباً لإلغاء تسجيله مع انه يكون لا يزال ملزماً بالتسجيل وذلك بقصد التهرب من أداء الضريبة، أما الركن المعنوي لهذه الجريمة فيتمثل باتجاه إرادة المكلف إلى التخلص من أداء الضريبة من خلال إلغاء التسجيل وتعتبر من الجرائم القصدية.

ثامنا : حيازة السلع الخاضعة للضريبة بقصد الاتجار بها مع العلم بأنها مهربة.

وتعني الحيازة سيطرة الشخص مادياً أو فعلياً على شيء أو حق ويستوي في ذلك أن يكون هو صاحب الحق أو لم يكن ، وقد تستند الحيازة إلى حق الملكية أو إلى أي حق عيني آخر وقد لا تستند إلى أي حق مطلقاً [2].

وتتمثل الحيازة بالمفهوم الضريبي بالسيطرة التامة من قبل الحائز على البضاعة وظهوره بمظهر المالك لها ونية التهرب من سداد الضريبة وذلك من خلال الاتجار بها مع علمه بأن هذه السلع مهربة ونفترض العلم إذا لم يقدم من وجدت في حيازته هذه البضائع المستندات الدالة على أنها قد سددت عنها الضرائب الجمركية ، وتعد هذه الجريمة من الجرائم الايجابية التي يتحقق ركنها المادي بقيام الشخص بنشاط ايجابي يتمثل في حيازة السلع الخاضعة للضريبة بقصد الاتجار بها مع العلم بأنها مهربة وعليه فلا بد من تحقق شروط لتحقق الركن المادي في هذه الجريمة وهي:

---

(1) راجع المادة (13) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الاردني.
(2) د. عبدالرزاق السنهوري ، الوسيط في القانون المدني ، القاهرة، ج 9 ، 1969 ، ص (784).

1- أن تكون السلعة محل الحيازة خاضعة للضريبة العامة على المبيعات .

2- أن تكون حيازة السلعة بقصد الاتجار بها .

3- أن يتوافر لدى الحائز العلم بأن هذه السلعة مهربة من خلال المستندات الدالة على سداد الضريبة.

أما الركن المعنوي فيتحقق بمجرد قيام المكلف بحيازة السلع الخاضعة للضريبة مع علمه بأنها مهربة ويكون الدافع على ذلك رغبته بعدم أداء الضريبة عليها .

المطلب الثالث

صور السلوك السلبي في جريمة التهرب من الضريبة العامة على المبيعات

السلوك السلبي في جريمة التهرب الضريبي من الضريبة العامة على المبيعات تعني الامتناع من قبل المكلف عن القيام بعمل كل من الواجب عليه القيام به وفقاً لأحكام القانون وهي جريمة تقع بمجرد الامتناع عن أداء الالتزام.[1]

وتتميز الجريمة السلبية بأن لها نتيجة قانونية وليست مادية ولا يشترط توافر القصد الجنائي في معظم الجرائم السلبية بل يستوي لوقوعها إما توافر القصد أو مجرد الخطأ غير العمدي وتقع بمجرد الامتناع عن أداء الالتزام ، وقد حدد المشرع صور الجرائم السلبية في قانون الضريبة العامة على المبيعات على سبيل الحصر والمنصوص عليها في المادة (30) وهي:

1. بيع السلع أو الخدمات دون الإقرار عنها وسداد الضريبة المستحقة عليها .
2. عدم قيام المكلف بإصدار فواتير المبيعات للسلع والخدمات الخاضعة للضريبة .
3. عدم تقديم طلب التسجيل لدى الدائرة مدة تزيد على ستين يوماً من تاريخ انقضاء المدة المحددة للتسجيل بموجب أحكام المادة (13) من القانون.
4. عدم الإقرار عن السلع والخدمات التي استغلت أو استعملت للأغراض الخاصة والشخصية.
5. التخلف عن دفع الضريبة المستحقة على بدل الخدمة المستوردة.

وسنستعرض هذه الحالات:

أولاً: بيع السلع والخدمات دون الإقرار عنها وسداد الضريبة المستحقة عليها.

---

(1) د عبد المولى محمد مرسي، مرجع سابق ، ص (95).

يجب على كل مسجل أن يقم للضريبة إقراراً دورياً عن الضريبة المستحقة على النموذج ويلتزم من خلاله بتحديد حجم مبيعاته والضرائب المستحقة ويقوم بتسديد الضريبة المستحقة عليه وفقاً لهذا الإقرار[1].

حيث نصت المادة (15) من قانون الضريبة العامة على المبيعات "يلتزم المسجل عند تقديم الإقرارات الضريبية بالتصريح بالقيمة الحقيقية لبيع السلعة والخدمة ليتم احتساب مقدار الضريبة على أساسها" حيث جاء في قرار محكمة التمييز رقم 2009/726 تاريخ 2009/4/8[2] بأن فوائد قروض شركات التأمين هي خدمة خاضعة للضريبة العامة ولا تعتبر هذه القروض من قبيل الحوافز.

وطبقاً لنص المادة (16) على المسجل الملزم بدفع الضريبة أن يقدم للدائرة كل شهرين إقرارا بمبيعاته من السلع والخدمات تحدد قيمتها ومقدار الضريبة المستحقة عليها وتعتبر مدة الشهرين فترة ضريبية واحدة ويتضح من خلال النصين أن هذه الجريمة تقع عند قيام المسجل ببيع السلع والخدمات دون الإقرار عنها وسداد الضريبة المستحقة عليها ، والركن المادي لهذه الجريمة يكون بإخلال المكلف بواجبة في تقديم الإقرارات الضريبية وعدم سداد الضريبة في المواعيد المحددة والركن المعنوي لهذه الجريمة هو أن تتجه نية المكلف إلى عدم تقديم الإقرارات الضريبية وعدم أداء الضريبة.

ثانياً: عدم قيام المكلف بإصدار فواتير عن مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة. نصت المادة (18) من قانون الضريبة العامة على المبيعات يلتزم المسجل بأن يحرر فاتورة ضريبية عن بيع السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة وذلك من أجل تحديد الحجم الحقيقي لمبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة.

ووفقاً للتعليمات رقم (7) لسنة 2010 التي وضحت محتويات الفاتورة الضريبية والبيانات الواردة فيها حيث تنظم على ثلاثة نسخ وتحتوي على ما يلي :

4. الرقم المتسلسل للفاتورة الضريبية وتاريخ تحريرها .
5. اسم المسجل وعنوانه ورقم التسجيل .
6. اسم المشتري وعنوانه ورقم التسجيل .
7. بيان نوع السلعة المباعة وكميتها وقيمتها وفئة وقيمة الضريبة المقررة مع بيان إجمالي قيمة الفاتورة.
8. يتم تسليم الأصل إلى المشتري وتحفظ النسخ لدى المسجل .

---

(1) د. محمد سعد الشربيني ، مرجع سابق ، ص (146).
(2) قرار محكمة التمييز رقم 2009/726 تاريخ 2009/4/8 منشور في مركز عدالة.

نصت المادة (3 /ج) من التعليمات رقم (7) لسنة 2010 يلتزم المسجل بإصدار الفاتورة الضريبية في حال تحقق واقعة البيع بتحقق واقعة البيع بتأدية الخدمة أو تسليم السلعة أو قبض الثمن ضمن التواريخ التالية :[(1)]

- مباشرة بعد تسليم السلعة أو قبض الثمن إذا كان البائع لا يستخدم سندات إخراج وبطاقة صنف .
- خلال فترة أقصاها شهر من تاريخ انتهاء توريد الخدمة أو لدى قبض الثمن مباشرة .
- في موعد أقصاه نهاية اليوم إذا كان البائع يستخدم سندات إخراج وبطاقة صنف .
- مباشرة بعد تسليم السلعة أو تأدية الخدمة أو قبض الثمن إذا كان البائع يستخدم آلات النقد ويعتبر شريط آلة النقد في هذه الحالة بمثابة الفاتورة .

ويتحقق السلوك الإجرامي في هذه الصورة بامتناع المسجل عن إصدار فواتير عن مبيعاته من السلع والخدمات وهي من الجرائم السلبية .[(2)]

وتعتبر هذه الصورة من أكثر الصور انتشاراً بين المكلفين مما يترتب عليه عدم تحديد الحجم الحقيقي لمبيعات المسجل أو قيمة الخدمات التي يؤديها وبالتالي عدم أداء الضريبة المستحقة.

ويتمثل الركن المادي لهذه الجريمة في صورة الامتناع عن إصدار المسجل لفواتير عن مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة ، والركن المعنوي تعتبر هذه الجريمة من الجرائم القصدية ويعلم المكلف أن عدم إصدار الفاتورة يؤدي إلى التهرب من الضريبة وان إرادته تتجه لذلك.

ثالثاً: عدم تقديم طلب التسجيل لدى الدائرة في المواعيد المحددة .

حددت المادة (13) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الأشخاص المخاطبين بأحكام القانون والذين يجب عليهم التقدم بطلب التسجيل خلال المواعيد المحددة حيث نصت على أن يلتزم الشخص الذي يقوم ببيع سلعة أو خدمة خاصة للضريبة بالتسجيل لدى الدائرة عن الأنموذج المعد لهذه الغاية وذلك عند حلول أي من التواريخ التالية أيها أسبق .

(1)تاريخ البدء بمزاولة عمل جديد يتعلق ببيع سلع أو خدمات خاضعة للضريبة إذا تبين أن مبيعاته خلال الإثنى عشر شهراً التالية لمزاولة هذا العمل قد تتجاوز حد التسجيل المعين بمقتضى أحكام القانون .

---

(1) راجع المواد (15 ، 16 ، 18) والتعليمات رقم (7) لسنة 2010 من قانون الضريبة العامة على المبيعات الاردني.
(2) د. زكريا محمد بيومي ، شرح قانون الضريبة العامة على المبيعات ، مرجع سابق ، ص (230) .

(2)نهاية فترة اثني عشر شهراً متتالية تبلغ فيها قيمة مبيعات الشخص من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة حد التسجيل وفق أحكام القانون.

(3)نهاية فترة أحد عشر شهر متتالية تبين فيها للشخص أن قيمة مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة قد تبلغ حد التسجيل المعين بموجب أحكام القانون ، أما الشخص المستورد للسلع والخدمات فإنه ملزم بالتسجيل لدى الدائرة خلال مدة ثلاثين يوماً من تاريخ الاستيراد مهما بلغ حجم مستورداته إلا إذا كان الاستيراد للاستعمال الشخصي .

وقد حددت المادة (14) من قانون الضريبة العامة على المبيعات حد التسجيل بموجب نظام وحسب نشاط المكلف [(1)]:

النشاط الصناعي

إذا بلغت أو تجاوزت مبيعات المكلف من السلع الصناعية المنتجة والخاضعة للضريبة والمعفاة منها خلال الإثنى عشر شهراً السابقة على تاريخ العمل مبلغ (50000) دينار أما المنتج الخاضع للضريبة الخاصة (10000) دينار ويقصد بالمنتج الصناعي كل شخص يمارس عملية التصنيع ويشمل استخراج الخامات الطبيعية أو تحويل المادة بوسائل الإنتاج المختلفة إلى منتج جديد وذلك بتغيير شكلها أو مكوناتها أو طبيعتها أو نوعها بما في ذلك العمليات الكيماوية والخلط والقص والتشغيل والتجميع والتعبئة والتغليف ويستثنى من ذلك عملية التعبئة التي يقوم بها التاجر عند البيع للمستهلك مباشرة سواء كانت ممارسة الشخص لهذا النشاط كانت بصورة اعتيادية أو تبعية .[(2)]

النشاط الخدمي أو مورد الخدمة

هو الشخص الذي يتولى توريد خدمة خاضعة للضريبة أو يقوم بتأديتها الذي تجاوزت قيمة مبيعاته خلال الإثنى عشر شهراً السابقة (30000) دينار ، ويقصد بمورد الخدمة كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم بتوريد الخدمات وتشمل خدمات الفنادق والمطاعم وخدمات الاتصالات وخدمات الصيانة وخدمات التشغيل لدى الغير[(3)].

---

(1) راجع المواد (13 ، 14) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الاردني.

(2) د. إبراهيم علي عبدالرزاق ، موسوعة الدليل في الضريبة العامة على المبيعات والضريبة على القيمة المضافة ، منشأة المعارف ، الاسكندرية ، 1997 ، ص (34).

(3) د. محمد سعد الشربيني ، مرجع سابق ، ص (129).

النشاط التجاري

ويعرف التاجر بالشخص الذي يقوم بأعمال تجارية وذلك ببيع ماأشتراه من سلع خاضعة للضريبة لأشخاص آخرين دون أن يقوم بأي تصنيع لها ويكون حد التسجيل للتاجر (75000) ألف دينار .

يكون حد التسجيل للشخص الذي يقوم بممارسة أكثر من نشاط سواء كان نشاطاً تجارياً أو خدمياً أو تجارياً هو المبلغ الأدنى المحدد لأي من هذه الأنشطة.

ويتحقق السلوك الإجرامي في تلك الصورة إذا لم يتقدم المكلف للتسجيل لدى الدائرة خلال المواعيد المحددة ،وتعد الجريمة جريمة سلبية ويتمثل ركنها المادي بامتناع المكلف عن التسجيل خلال المدة القانونية فإذا قام المكلف بالتسجيل بعد انتهاء المدة فلا يؤثر ذلك في اكتمال الجريمة عن المدة التي لم يقم بالتسجيل خلالها ، أما الركن المعنوي فهذه الجريمة عمدية يتعين فيها توافر القصد الجنائي العام فيلزم أن يعلم المكلفون بالتسجيل أنهم أصبحوا مكلفين بهوفقاً لأحكام القانون بان بلغت مبيعاتهم حد التسجيل أو جاوزته وان إرادتهم اتجهت إلى هذا الامتناع.[1]

رابعاً: عدم إقرار المسجل عن السلع أو الخدمات المستعملة للاغراض الشخصية.

ألزم القانون المكلف بالضريبة على تقديم إقرار عن السلع والخدمات التي استغلها أو استفاد منها لأغراض خاصة أو شخصية فيعتبر بمثابة البيع قيام المكلف باستعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراض خاصة أو شخصية أو التصرف فيها بأي من التصرفات القانونية[2] وعليه فإنه يجب على المسجل أن يدرج في إقراره الضريبي السلع والخدمات التي استعملها أو استفاد منها في أغراضه الخاصة أو الشخصية ويتحقق السلوك الإجرامي بهذه الصورة بامتناع المكلف عن إدراجها في الإقرار الضريبي المقدم من قبله .والركن المادي لهذه الجريمة يتمثل بعدم قيام المكلف بالإقرار عن السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والمستخدمة من قبله لأغراضه الشخصية وذلك بهدف التهرب من أداء الضريبة عليها، والركن المعنوي يتمثل باتجاه إرادة المكلف إلى عدم الإقرار عن السلع والخدمات المستعملة من قبله مع علمه بأنها خاضعة للضريبة.

خامساً: التخلف عن دفع الضريبة المستحقة على بدل الخدمة المستوردة.

---

(1) وجدي شفيق ، مرجع سابق ، ص (182).
(2) د. زكريا محمد البيومي ، مرجع سابق ، ص (124).

استناداً لنص المادة (9) من قانون الضريبة العامة على المبيعات تستحق الضريبة العامة على الخدمات المستوردة عند دفع بدل هذه الخدمة كلياً أو جزئياً ويلتزم متلقيها أو المستفيد منها بدفع الضريبة المستحقة عليها إلى الدائرة وتشمل عبارة (الخدمة المستوردة) الخدمة المؤداة داخل المملكة من أشخاص غير مقيمين أو من شركات أو مؤسسات أجنبية ليس لها فروع عاملة داخل المملكة وأن التخلف عن دفع الضريبة المستحقة على بدل الخدمة المستوردة لمدة تزيد على ثلاثة أشهر من التاريخ المحدد لدفعها تعتبر من جرائم التهرب الضريبي ويتحقق السلوك الإجرامي في تلك الصورة بسلوك سلبي أو امتناع يتمثل في عدم إقرار المسجل عن بدل الخدمة المستوردة ضمن الإقرار الضريبي المقدم من قبله وعدم دفع الضريبة المستحقة عنها.[1]

الركن المادي لهذه الجريمة هو الإخلال بالواجبات المترتبة على المكلف وعدم سداد الضريبة مدة تزيد على ثلاثة أشهر ، والركن المعنوي لهذه الجريمة تعتبر من الجرائم العمدية ويعلم المكلف أن عليه سداد الضريبة وان امتناعه عن ذلك يعود إلى أن إرادته تتجه للتخلص من أدائها.

أما المشرع اللبناني فقد حددت المادة (48) من قانون الضريبة على القيمة المضافة اللبناني رقم (379) المخالفات والغرامات وكما يلي [2]:-

1- تأخير أو عدم تقديم طلب التسجيل.

تفرض على كل شخص تتوافر لديهشروط الخضوع للضريبة وفقاًُ لهذا القانون والذي لا يقوم أو يتأخر بالقيام بموجبات الخاضع المنصوص عليها قانوناً نتيجة لعدم قيامه بتقديم طلب تسجيله ضمن المهلة القانونية المبالغ التالية دون سواها :

أ - قيمة الضريبة المتوجبة التي تحتسب على أساس هامش الربح المقطوع المعتمد في ضريبة الدخل وذلك على العمليات الخاضعة للضريبة التي قام بها من تاريخ انتهاء مهلة تسجيله لدى الضريبة على القيمة المضافة لغاية تاريخ بدء القانون عن الفترة المذكورة.

ب – غرامة توازي (10%) من قيمة الضريبة المتوجبة الدفع المذكورة في البند (1) عن كل فترة ضريبية من الفترات الواقعة ضمن الفترة المذكورة أعلاه على أن لا تقل الغرامة العائدة لكل فترة ضريبية عن مبلغ (2) مليون ليره[3].

أمابالنسبة للمخالفات التي يرتكبها الخاضع بعد تاريخ بدء مفعول تسجيله فتضبط وفقاً لأحكام البنود وما يليها من هذه المادة.

---

(1) راجع المادة (9) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الاردني.

(2) راجع المادة (48) من قانون الضريبة على القيمة المضافة اللبناني، ونشرة الدليل العام الصادر عن وزارة المالية اللبنانية ، 2002 ، مرجع سابق ، ص (55).

(3) د. عبدالرؤوف قطيش ، مرجع سابق ، ص (301).

2- التأخير في تقديم التصريح الدوري.

في حال التأخير في تقديم التصريح المنصوص عليه في الفقرة (4) من المادة (35) من هذا القانون عن المهلة الممنوحة وهي عشرون يوماً من فترة احتساب الضريبة تفرض غرامة قدرها (10%) من مقدار الضريبة المتوجبة عن كل شهر تأخير ويعتبر كسر الشهر شهراً كاملاً على أن لا يتجاوز مقدار الغرامة ضعفي مقدار الضريبة المتوجبة وان لا تنقص عن (500) ألف ليرة عن كل فترة ضريبية وذلك بالإضافة إلى غرامة التأخير في دفع الضريبة غير المسددة المنصوص عليها في الفقرة (2) من المادة (46) من هذا القانون وهي (3%) شهرياً وتسري ابتداء من انتهاء مهلة تأدية الضريبة وتحتسب على مجموع الضرائب والغرامات المتوجبة[1] .

3- التصريح غير الصحيح .

باستثناء الأخطاء المادة تفرض على الخاضع للضريبة الذي يقدم تصريحاً غير صحيح لا يعكس نشاطه الاقتصادي الفعلي غرامة توازي ضعفي الضريبة غير المصرح عنها.

4- الطلب غير المبرر لاسترداد الضريبة .

تفرض على كل من يتقدم ، يقصد الغش بطلب غير مبرر لاسترداد الضريبة غرامة توازي ضعفي مقدار الضريبة المطلوب استردادها بالإضافة إلى تطبيق أحكام قانون العقوبات بحقه .

5- المخالفات المتعلقة بالفواتير والمستندات .

أ - كل مبلغ مدون في فئورة أو في مستند مماثل على انه ضريبة متوجبة يصبح متوجباً تسديده ضمن المهل القانونية وتفرض عليه في حال عدم التسديد غرامة التأخير في الدفع المحدد بموجب أحكام هذا القانون ويبدأ سريان هذه الغرامة اعتباراً من تاريخ استحقاق الضريبة .

ب - تفرض ، على كل شخص يصدر فاتورة من غير حق غرامة توازي (3) أضعاف الضريبة المدونة على هذه الفاتورة .

---

(1) د. عبدالرؤوف قطيش ، مرجع سابق ، ص (402) وراجع المواد(35,46) من قانون الضريبة على القيمة المضافة اللبناني ونشرة الدليل العام الصادر عن وزارة المالية اللبنانية لعام 2002 ، مرجع سابق ، ص(55).

ج - تفرض على كل شخص يمتنع عن إصدار فاتورة أو أي مستند مماثل عندما يكون ذلك إلزامياً وفقاً لأحكام المادة (38) من هذا القانون غرامة توازي ضعفي الضريبة المتوجبة أصلا على العملية موضوع الفاتورة.[1]

د - تفرض على كل خاضع للضريبة يصدر فاتورة أو مستند مماثل يتضمن معلومات غير صحيحة لجهة اسم أو عنوان الأطراف المعنية بالعملية أو طبيعة أو كمية الأموال المسلمة أو الخدمات المؤداة أو الثمن وملحقاته أو قيمة الضريبة غرامة توازي ضعفي الضريبة المتوجبة أصلا على العملية موضوع الفاتورة أو ضعفي الضريبة المدونة على الفاتورة إذا كانت أعلى[2] .

6- مسك حفظ وإبراز السجلات والمستندات .

يعاقب كل من يخالف أحكام هذا القانون أو أحكامه التطبيقية لجهة مسك أو تسليم أو حفظ أو إبراز السجلات أو الفواتير أو أي محاسبي آخر بغرامة توازي ضعفي الضريبة المتوجبة على أن لا تقل عن مبلغ (500) ألف ليرة .

7- التدخل في المخالفات من قبل شخص ثالث .

يعاقب كل من يتدخل في أي من المخالفات المنصوص عليها في الفقرات السابقة من هذه المادة بغرامة تعادل مقدار الضريبة المذكورة وعلى أن لا تقل هذه الغرامة عن خمسة ملايين ليرة.

8- عند الاستيراد والتصدير .

في عمليات استيراد وتصدير السلع ويجري التحقق من المخالفات وطبيعتها وتحصيلها وتسويتها وفقاً للأحكام المنصوص في التشريع الجمركي.

9- المخالفات الشكلية.

خلافاً لأي نص آخر بالنسبة للمخالفات العائدة للفواتير والدفاتر والمستندات المحاسبية التي تتعلق بالشكل ، أي التي لا تؤثر على جوهر الضريبة المتوجبة على أن لا يقل مجموع الغرامة عن مبلغ (200) ألف ليرة .

10- تطبيق الغرامة الأعلى.

تطبق على المخالفة الواحدة الغرامة الأعلى بين الغرامات المفروضة بموجب هذه المادة تحدد دقائق تطبيق هذا البند بقرار يصدر عن وزير المالية.

---

(1) راجع المادة (38) من قانون الضريبة على القيمة المضافة اللبناني ونشرة الدليل العام الصادر عن وزارة المالية اللبنانية ، 2002، مرجع سابق.

(2) د. عبدالرؤوف قطيش ، المرجع السابق ، ص (304).

تطبق أحكام المادة (48) المعدلة على كافة الملفات التي أصدرت تكاليفها ولم تسدد بتاريخ سريان هذا القانون وكذلك على الملفات التي لم تكلف بعد بصرف النظر عن الفترة الضريبية التي تعود لها سواء كانت سابقة أو لاحقة علماً إن كافة التكاليف التي سددت سابقاً تعتبر حقاً للخزينة.[1]

11- التقدير المباشر للضريبة

بالإضافة إلى الغرامات المنوه عنها للإدارة الضريبية أن تتولى التقدير المباشر للضريبة في الحالات التالية:-

3. إذا لم يقدم الخاضع للضريبة التصريح الدوري العائد لاحتساب الضريبة عن فترة معينة ضمن المهلة المحددة.
4. إذا لم يتقيد الخاضع للضريبة بالموجبات المفروضة عليه بموجب القانون أو بموجب الأنظمة المتعلقة بمسك وتسجيل وحفظ الدفاتر والمتسندات المحاسبية.
5. إذا لم يصدر الخاضع للضريبة فاتورة مطابقة لأحكام القانون عندما يكون أمر إصدار هذه الفاتورة إلزامياً أو في حالة إصداره فاتورة تتضمن معلومات غير صحيحة.
6. إذا قدم الخاضع للضريبة تصريحاً دورياً غير صحيح ولا يعكس حقيقة نشاطه الاقتصادي الفعلي بهدف التهرب من تأدية الضريبة أو بهدف استرداد الضريبة بدون وجه حق[2].

أما المشرع المصري فقد نصت المادة (44) من قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري على ما يلي [3] "يعد تهرباً من الضريبة ارتكاب أي فعل من الأفعال التالية وحددها المشرع على سبيل الحصر" :

(1) عدم التقدم للمصلحة للتسجيل في المواعيد المحددة .

(2) بيع السلع أو استيرادها أو تقديم الخدمة دون الإقرار عنها وسداد الضريبة المستحقة.

(3) خصم الضريبة كلياً أوجزئياً دون وجه حق بالمخالفة لأحكام وحدود الخصم.

(4) استرداد الضريبة أو محاولة استردادها كلها أو بعضها دون وجه حق.

---

(1) فادي مويز القاعي ، مرجع سابق ، ص (172 – 175) ، والمادة (48) من قانون الضريبة على القيمة المضافة اللبناني .

(2) د. عبدالرؤوف قطيش ، المرجع السابق ، ص (306).

(3) راجع المادة (44) من قانون الضريبةالعامة على المبيعات المصري .

(5) تقديم مستندات أو سجلات مزورة أو مصطنعة أو بيانات غير صحيحة للتخلص من سداد الضريبة كلها أو بعضها.
(6) تقديم بيانات خاطئة عن المبيعات إذا ظهرت فيها زيادة تجاوز 10% عما ورد بالإقرار.
(7) ظهور عجز أو زيادة في السلع المودعة في المناطق والأسواق الحرة تجاوز 10%
(8) عدم إصدار المسجل فواتير عن مبيعاته من السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة.
(9) عدم إقرار المسجل عن السلع والخدمات التي استعملها أو استفاد منها لأغراض خاضعة أو شخصية.
(10) انقضاء ستين يوماً على انتهاء المواعيد المحددة لسداد الضريبة دون الإقرار عنها وسدادها.
(11) إصدار غير المسجل لفواتير محملة الضريبة .

ونصت المادة (43) من ذات القانون على عقوبة التهرب الضريبي وكما يلي مع عدم الإخلال بأية عقوبة اشد يقضي بها قانون آخر يعاقب على التهرب من الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن (شهر) وبغرامة لا تقل عن (القاضية) ولا تتجاوز (خمسة آلاف جنيه)أو بإحدى هاتين العقوبتين وبحكم على الفاعلين والشركاء متضامنين بالضريبة والضريبة الإضافية وتعويض لا يتجاوز مثل الضريبة وفي حالة العودة يجوز مضاعفة التعويض وتنظر قضايا التهرب عند إحالتها إلى المحاكم على وجه الاستعجال .[1]

وفي حالة وقوع أي فعل من أفعال التهرب الضريبي من احد الأشخاص المعنوية يكون المسؤول أو المدير أو عضو مجلس الإدارة المنتدب أو رئيس مجلس الإدارة ممن يتولون الإدارة الفعلية على حسب الأقوال.

ويرى الباحث أن هناك تطابقاً كبيراً جداً بين القانون الأردني والمصري فيما يتعلق بالأفعال المجرمة والعقوبات المنصوص عليها والتي تشمل العقوبات البدنية والغرامات والتعويض المدني بالإضافة إلى استيفاء أصل الضريبة المتهرب منها ولكن القانون المصري اعتبر المسؤول عن أي فعل من أفعال التهرب الضريبي إذا وقع من احد الأشخاص المعنويين هو المدير أو عضو مجلس

(1) راجع المادة (43) من قانون الضريبةالعامة على المبيعات المصري.

الإدارة أو رئـيس مجلـس الإدارة وهـي ميـزة للقـانون المصـري والغايـة منهـا الحـد مـن التهـرب الضريبي في الشركات ، ونتمنى على المشرع الأردني استدراك ذلك عند القيام بـإجراء التعديلات على قانون الضريبة العامة على المبيعات ، أما القانون اللبناني فقد ركز على العقوبـات التـي تشمل التعويض المدني والغرامات دون وجود أي نص على العقوبات البدنية كالحبس.

الفصل الثالث

الجوانب الإجرائية في ملاحقة المكلف لالتزاماته

في الفصول السابقة استعرضنا واجبات والتزامات مكلف الضريبة العامة على المبيعات والآثار المترتبة على مخالفتها وفي هذا الفصل سنستعرض وبشكل مفصل الجوانب الاجرائية المتمثلة بالجهة المختصة بتحريك الدعوى والمحكمة المختصة بالنظر فيها ثم تنفيذ العقوبة والصلح.

من المعلوم أن قرار التدقيق أو التقدير الصادر عن مدقق الضريبة يتضمن شقين هما الشق الجزائي والشق الحقوقي ، لم يعتبر المشرع الضريبي القرارات الصادرة عن المدقق محصنة ونهائية بل انه حدد وقيدصلاحية المدقق بعدة قيود ضماناً لإصدار قرار التدقيق أو التقدير بعيداً عن الهوى والغلو والذي يعتمد أساساً على الحقائق والوقائع والمعلومات ونتائج التدقيق وذلك من خلال ؛ تمكين المسجل من تقديم الإقرار وتحديد الضريبة ضمن المهلة المنصوص عليها في القانون ، وحقه بتعديل الإقرار الضريبي المقدم للدائرة إذ تبين له وجود خطأ في الإقرار الضريبي المقدم من قبله ،ولا يعتبر المسجل مرتكباً لمخالفة أو جرم ما لم تكن الدائرة قد سبقته إلى اكتشاف الخطأ أو ما لم يكن المدقق قد اصدر مذكرة تدقيق بشأن ذلك الإقرار ، والسماح لة بالطعن في قرار التدقيق الصادر بعدم الموافقة لدى هيئة الاعتراض طبقاً لنص الفقرة (ب) من المادة (48) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الأردني حيث نصت تلك الفقرة على الأتي:" تشكل هيئة اعتراض للبت في الاعتراضات المقدمة وفق أحكام هذه المادة تتألف كل منها من مدقق أو أكثر من ذوي الخبرة والاختصاص ويجوز للمكلف الاعتراض لدى الهيئة على قرار التدقيق أو قرار التقدير الإداري خلال مدة لا تزيد على ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه القرار" ، ومناقشة أسباب اعتراضه أمام هيئة الاعتراض وتقديم بينته طبقاً للفقرة (هـ) من المادة (48) من قانون الضريبة العامة على المبيعات وللمعترض حق تقديم البينة على أسباب اعتراضه ، وبعد الإطلاع على نتيجة قرار الاعتراض التوقيع بالموافقة أو عدم الموافقة وله الحق بالطعن بالقرار الصادر بعدم الموافقة أمام المحكمة المختصة وهي محكمة (البداية الضريبية) وكذلك استئناف وتمييز القرارات الصادرة حسب الأصول المنصوص عليها في القانون.[1]

وبموجب التعديل الأخير على قانون الضريبة العامة على المبيعات بالقانون المؤقت رقم (29) لسنة 2009 تم إنشاء محكمة البداية الضريبية وهي محكمة مختصة بالنظر بجميع الدعاوى

---

(1) راجع المواد (6 ، 42 ، 34 ، 48,44،) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الاردني .

والخلافات الناشئة عن تطبيق أحكام هذا القانون والأنظمة والتعليمات الصادرة بمقتضاه مهما كانت قيمتها وبغض النظر عن طبيعتها جزائية أو حقوقية أو إدارية وسواء كانت المطالبة موضوع الدعوى متعلقة بالضريبة أو الغرامات بما في ذلك أي غرامات بمثابة تعويض مدني وغرامة التأخير أو أي مبالغ أخرى يتعين دفعها أو توريدها أو ردها وتشمل [1]:

الدعاوى المقدمة للطعن في القرارات الصادرة عن هيئة الاعتراض والقرارات المعدلة لقرارات التدقيق أو لقرارات التقدير الإداري أو للقرارات الصادرة عن هيئة الاعتراض القابلة للطعن والجرائم التي ترتكب خلافاً لأحكام القانون وتشمل المطالبات المقدمة للطعن في قرارات إلقاء الحجز التحفظي أو المنع من السفر وتكون جميع الأحكام الصادرة عن محكمة البداية الضريبية قابلة للطعن لدى محكمة الاستئناف وقابلة للطعن لدى محكمة التمييز وفق أحكام التشريعات النافذة .

وطبقا لنص الفقرة (ب) من المادة (58) من قانون الضريبة العامة على المبيعات تتولى النيابة العامة الضريبية تمثيل الدائرة في جميع القضايا التي تكون طرفاً فيها أمام المحكمة وفق الاختصاصات والصلاحيات المحددة لكل من أعضائها وتقام الدعاوى في الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون بناءً على طلب المدير أو رئيس النيابة العامة.[2]

أما فيما يتعلق بالمصالحة فإنه وطبقاً لنص المادة (70) من قانون الضريبة العامة على المبيعات فقد منحت تلك المادة الصلاحية للمدير العام إجراء المصالحة في أي قضية أقامها المكلف لدى المحكمة بموجب أحكام القانون وذلك قبل صدور الحكم القطعي فيها وعلى المحكمة تصديق هذه المصالحة واعتباره حكماً قطعياً صادراً عنها و بناء على ما تقدم سوف نقوم بدراسة هذا الفصل المتعلق بالجوانب الإجرائية من خلال ثلاثة مباحث وعلى النحو الأتي [3]:-

المبحث الأول :- الجهة المختصة بتحريك الدعاوى.

المبحث الثاني :- المحكمة المختصة بالنظر بالدعاوى .

المبحث الثالث:- التنفيذ والمصالحة .

المبحث الأول

الجهة المختصة بتحريك الدعاوى

(1) راجع المواد (30 ،31) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الأردني .
(2) راجع المواد (29، 58) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الأردني.
(3) راجع المادة (70) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الأردني.

تعبر المنازعة الضريبية عن الخلاف الذي ينشأ بين الإدارة الضريبية والمكلفين بمناسبة قيام الأولى بوظائفها التي يكلفها بها قانون الضريبة أو أي قانون آخر وهي تعد الطريق الأول الذي يسلكه صاحب الحق في المطالبة بحقه أمام الجهة المختصة بالنظر في هذه المنازعات[1].

وإن الأسباب التي تؤدي إلى نشوء هذه المنازعات متعددة فقد ترجع إلى مخالفة التشريع الضريبي أو إلى أخطاء في تطبيق النصوص القانونية على المكلفين.

الأصل في رفع الدعوى الجزائية إنها اختصاص أصيل للنيابة العامة إلا أن القانون قد يقيد حريتها في مباشرة الدعاوى الجزائية لاعتبارات خاصة ومثال على ذلك جرائم التهرب من ضريبة المبيعات ، وسنقسم هذا المبحث إلى مطلبين نتناول في المطلب الأول مدى سلطة النيابة العامة في تحريك الدعوى الجزائية وفي المطلب الثاني القيود الواردة على سلطة النيابة العامة في تحريك الدعوى .

المطلب الأول

سلطة النيابة العامة في تحريك الدعوى الجزائية

تعرف الخصومة الجنائية بأنها مجموعة الإجراءات التي تبداء من وقت المطالبة القضائية وحتى الفصل بالموضوع أو انقضاء الإجراءات فتبداء الخصومة بتحريك الدعوى الجنائية بهدف الوصول إلى إثبات الجريمة ومعاقبة الجاني[2].

أن النيابة العامة هي الجهة المختصة دون غيرها في رفع الدعاوى العمومية ومباشرتها باعتبارها أمينة على المجتمع طبقاً لنص المادة (1/2) من قانون أصول المحاكمات الجزائية حيث نصت على الأتي" تختص النيابة العامة بإقامة دعوى الحق العام ومباشرتها ولا تقام من غيرها إلا في الأحوال المبينة في القانون "، وعند تبلغها بالجرائم سواء عن طريق رجال الضابطة العدلية أو الأفراد ولها سلطة تقديرية وملائمة الدعوى الجنائية ويكون لها مطلق الحرية في رفعها ومباشرتها أو حفظها حسب مقتضى الحال ولا يقيدها في ذلك أي سلطة من السلطات ولا يقيدها أيضا تنازل المجني علية عن حقوقه على اعتبار أن النيابة العامة تباشر هذا الحق باعتبارها النائبة عن كافة أفراد المجتمع.[3]

---

(1) د. رمضان الصديق ، إنهاء المنازعات الضريبية ، مرجع سابق ، ص (18).

(2) د. جلال ثروت ، أصول المحاكمات الجزائية ، منشأة المعارف ، الاسكندرية ، 1989 ، ص(84).

(3) د. محمود سمير عبد الفتاح ، النيابة العامة وسلطتها في انهاء الدعوى الجنائية بدون محاكمة ، منشأة المعارف ، الاسكندرية ، 1986 ، ص (148) .

فالنيابة العامة هي وحدها صاحب الاختصاص الأصيل في تحريك دعوى الحق العام وأعضاء النيابة العامة ملزمون بذلك في نطاق اختصاصهم المكاني والإقليمي بالإضافة إلى الاختصاصات الأخرى ومنها :

1. الإشراف على موظفي الضابطة العدلية طبقاً لنص المادة (15) من قانون أصول المحاكمات الجزائية حيث جاء في تلك المادة على أن المدعي العام هو رئيس الضابطة العدلية في منطقته ويخضع لمراقبة جميع موظفي الضابطة العدلية .
2. مراقبة سير العدالة والإشراف على السجون دور التوقيف وفقاً لنص المادة (16/ا) من قانون أصول المحاكمات الجزائية .[1]

3- طلب تنفيذ الأحكام الصادرة في دعوى الحق العام المادة (2/16).

4- رعاية مصالح عديمي الأهلية والغائبين وتتولى الإشراف على أموالهم وحقوقهم من حيث الإدارة والرعاية المادة (3/2/3) من قانون أصول المحاكمات الجزائية ، وعليه لا بد من الإشارة إلى ما يخرج عن اختصاصات النيابة العامة.

1. لا يجوز للنيابة العامة التنازل عن حقها في رفع الدعوى الجزائية مهما كانت الأسباب والمبررات.[2]
2. لا يجوز للنيابة العامة سحب الدعوى بعد تقديمها إلى المحكمة الجزائية المختصة.
3. لا تملك النيابة العامة أن تتنازل عن حقها في الطعن في الحكم.
4. لا تملك النيابة العامة الامتناع عن الطعن في الحكم أو الامتناع عن تنفيذ الأحكام المادة (16) من قانون أصول المحاكمات الجزائية.
5. لا يجوز أن تكون مهمة النيابة العامة مركزة ضد المتهم أو لمصلحته المادة (130) من قانون أصول المحاكمات الجزائية.

وظائف النيابة العامة

التحقيق الابتدائي في الجنايات والجنح بدلاً من وقت وقوع الجريمة حتى القبض على المتهم وإصدار قرار الظن ضد من ارتكب الجنحة وقرار الاتهام ضد من ارتكب الجريمة والمرافعة أمام

---

(1) راجع المادة (2، 15 ،16) من قانون اصول المحاكمات الجزائية .

(2) د.محمود نجيب حسني ، شرح قانون الإجراءات الجنائية دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1995، ص (79).

المحاكم الجزائية وإبداء الدفوع أمام محكمة الجنايات وتنفيذ الأحكام الجزائية [1] ، وهذا ما نصت عليه المادة (353) من قانون أصول المحاكمات الجزائية "يقوم بإنفاذ الأحكام الجزائية المدعي العام لدى المحكمة التي أصدرت الحكم أو من ينيبه ويقوم قاضي الصلح مقام النيابة العامة بإنفاذ الأحكام في المراكز التي لا يوجد فيها مدعي عام ".

ويقع على عاتق النيابة العامة مسؤولية اجتماعية كبيرة تتمثل في حماية النظام الاجتماعي والقانوني وعليها أن تؤدي واجبها بنزاهة وحيادية والمحافظة على الحريات العامة وحقوق الإنسان.[2]

الطبيعة القانونية للنيابة العامة

تعتبر النيابة العامة من حيث تكوينها هيئة قضائية لأنها تتألف من عدد من القضاة ويخضعون لقانون استقلال القضاء ويتمتع رجال النيابة العامة بكافة الضمانات التي يتمتع بها سائر القضاة حيث نصت المادة (11)من قانون أصول المحاكمات الجزائية "يتولى النيابة العامة قضاة يمارسون الصلاحيات الممنوحة لهم قانوناً وهم مرتبطون بقاعدة تسلسل السلطة وتابعون لوزير العدلية "، وكذلكفإن وظيفة النيابة العامة تشمل أعمالاً قضائية مثل التحقيق الابتدائي ومنع المحاكمة إذا تبين أن الفعل لا يشكل جرماً طبقاً لنص المادة (130/أ) من قانون أصول المحاكمات الجزائية أو إحالة المتهمإلى المحكمة الجزائية المختصة إذا تبين أن الفعل يؤلف جرماً وفقاً لنص المادة (132) والمادة (133) من القانون ذاته .[3]

وتقوم النيابة العامة ببعض الأعمال غير القضائية ومنها الاتهام وتنفيذ الأحكام الجزائية وعليه يتبين أن النيابة العامة هي هيئة قضائية ولو دخل ضمن اختصاصاتها أعمالا غير قضائية.[4]

وهناك خصائص تتميز بها النيابة العامة وتشترك مع سلطة الحكم والسلطة القضائية وهي :

1. أن رجال النيابة العامة جميعهم متضامنون في أعمالهم وهم سلطة واحدة ويمثلون المجتمع وهم يقومون مقام النائب العام أي بمعنى أن أعضاءها ينوبون عن بعضهم البعض ويحل كل منهم محل الآخر في حدود اختصاصه ، أي انه إذا ترافع احد أعضاء النيابة العامة في دعوى يحق لعضو آخر إكمال المرافعة فيها وإذا بدأ التحقيق عضو نيابة فيجوز لعضو

(1) نفس المرجع، ص (82) .
(2) د احمد فتحي سرور ، الوسيط في قانون الاجراءات الجنائية ، دار النهضة ، القاهرة ، 1984 ، ص (93) وانظر المادة (23) (43) من قانون أصول المحاكمات المدنية الأردني.
(3) راجع المادة (11 ، 130 ، 132 ، 133) من قانون اصول المحاكمات الجزائية.
(4) د.محمود نجيب حسني شرح قانون الإجراءات الجنائية ، مرجع سابق ، ص (82) .

آخر إتمام التحقيق حيث أن كل عضو من أعضاء النيابة العامة يباشر عمله باسم النائب العام وكل عمل يصدر عن احدهم في نطاق اختصاصه يعتبر صادراً عن النائب العام بخلاف عمل القضاة والقاعدة الأساسية انه لا يجوز أن يشترك في المداولة وإصدار الحكم غير القضاة الذين سمعوا المرافعة .

2. إن أعضاء النيابة العامة يرتبطون بنظام التبعية التدريجية ويخضع المرؤوس للرئيس من حيث الإشراف الإداري على العمل وهمجميعاً يتبعون إدارياً لوزير العدل بحيث يلتزمون بثباع جميع الأوامر الصادرة إليهم من رؤسائهم ومن وزير العدل وفقاً لتسلسل وظائفهم ودرجاتهم.(1)

3. النيابة العامة هي جزء من السلطة القضائية وهناك اتصال وعلاقة بينها وبين القضاء باعتبار أن النيابة العامة هي الأمينة على الدعوى العمومية والقضاء هو المختص لنظرها وهذا يعني الفصل بين وظيفتي الاتهام والحكم واستقلالهما عن بعضهما تطبيقاً لنص المادة (24) من قانون أصول المحاكمات الجزائيةلا(يجوز لقاضٍ أن يحكم بالدعوى التي تولى وظيفة النيابة العامة فيها ، وإنما لقاضي الصلح النظر في دعوى قام بالتحقيق فيها كمدعٍ عام شرط أن لا يكون اتخذ قرار ظن فيها) وتكون مظاهر الاستقلال متعددة ومنها.(2)

- إن النيابة العامة تمتلك مطلق الحرية في التكييف القانوني للواقعة.(3)
- النيابة العامة حرة في تصرفاتها ولا تستطيع المحكمة انتقاد أي تصرف صادر عنها.
- إن النيابة العامة حرة في إبداء طلباتها والمرافعة في الدعوى الجنائية أمام المحكمة .
- لا تملك المحكمة أن توصي النيابة العامة باتباع إجراءات معنية كتحريك الدعوى ضد شخص لم تحرك الدعوى ضده .

4. أعضاء النيابة العامة لا يسألون عن الأعمال التييقومون بها وذلك كونهم مكلفين قانونياً بتحريك الدعوى العمومية ومباشرتها ضد من تقوم الأدلة ضده على ارتكاب جريمة ما وعليه لا يجوز لمن ثبتت براءته أن يطالب عضو النيابة العامة بتعويض عن رفع الدعوى ضده .

المطلب الثاني

(1) راجع المادة (11) من قانون اصول المحاكمات الجزائية .
(2) راجع المادة (24) من قانون اصول المحاكمات الجزائية .
(3) د. محمود سمير عبد الفتاح ، النيابة العامة وسلطتها في انهاء الدعوى الجنائية ، منشأة المعارف ، الاسكندرية ، 1986 ، ص (148).

القيود الواردة على سلطة النيابة العامة في تحريك الدعوى

الأصل أن النيابة العامة مفوضة بتحريك دعوى الحق العام بمجرد وقوع الجريمة وهو اختصاصها الأصيل وليس لأي جهة سلطة عليها ، وقد حدد المشرع الأردني قيوداً تحد من سلطة وحرية النيابة العامة من ممارسة وظائفها وحصرها المشرع في الشكوى والطلب والإذن وهي قيود تتعلق بالنظام العام فلا يجوز التنازل عنها أو تجاهلها وبدونها تعتبر جميع الإجراءات المتعلقة بتحريك الدعوى باطله ، وسنستعرض القيود بشكل عام مع التركيز على الطلب كقيد على سلطة النيابة العامة في تحريك الدعوى الجزائية في جريمة التهرب الضريبي.

1- هناك جرائم يتوقف فيهارفع الدعوى وتحريكها على شكوى وقد حصرها المشرع حصراً ولا تستطيع النيابة العامة تحريك دعوى الحق العام بدون تقديم الشكوى من قبل المجني عليه أو من يمثله قانوناً مثل جرائم الزنا وجرائم السفاح بين الأصول والفروع وجرائم القدح والذم والتحقير وجرائم الإيذاء كالضرب وجرائم السرقات بين الأصول والفروع وغيرها وتقدم الشكوى من المجني عليه في الجريمة أو من وكيله أو من ولي القاصر أو المجنون إلى السلطات العامة الممثلة برجال الضابطة العدلية والمدعي العام والنيابة العامة أو رجال الشرطة المختصين ، والشكوى هي إبلاغ المجني عليه أو وكيله للنيابة العامة عن جريمة من اجل المباشرة في الإجراءات الجنائية.[(1)]

2- الإذن وهو قيد على حرية النيابة العامة في مباشرة اختصاصاتها ووظائفها الأصلية المتمثلة في تحريك دعوى الحق العام بحيث يتوقف تحريك دعوى الحق العام إلا بأذن من جهة معنية ومثال على ذلك أعضاء مجلس الأعيان والقضاة وذلك بهدف حماية أعضاء السلطة التشريعية والسلطة القضائية من الشكاوى الكيدية حتى يتمكنوا من ممارسة أعمالهم الوظيفية بحرية وأمان، وعلية لا بد من الحصول على إذن ويصدر من هيئة عامة يكون الجاني احد منتسبيها.

3- تحريك دعوى الحق العام بناء على الطلب وهو قيد على حرية النيابة العامة في تحريك دعوى الحق العام وقد نص قانون أصول المحاكمات الجزائية في المادة (3) الفقرة (4) "إذا كان المجني عليه هيئة أو مصلحة تقبل الشكوى أو الادعاء الشخصي بناءً على طلب خطي من الهيئة أو رئيس المصلحة المجني عليه " والهدف من هذا القيد هو تحقيق المصلحة العامة فجرائم التهرب الضريبي والتهرب الجمركي تم تجريمها والمعاقبة عليها من اجل حماية

---

(1) محمد عبد الحميد مكي ، القيود القانونية على تحريك الدعوى الجنائية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1992 ، ص (144) والدكتور محمد صبحي نجم ، الوجيز في قانون اصول المحاكمات الجزائية الأردني ، دار الثقافة ، عمان ، 1995 ، ص (17).

مصلحة ضريبية وجمركية سواءً كانت مالية أو اقتصادية وعلية فإنه من الطبيعي ترك ملاءمة اتخاذ الإجراءات الجزائية أو عدم اتخاذها إلى تقدير الإدارة الضريبية نفسها بوصفها الجهة الوحيدة التي تستطيع تنفيذ السياسة الضريبية التي تنتهجها الدولة من اجل حماية المصالح الضريبية والجمركية والتي تستهدفها هذه السياسة[1] حيث جاء في قرار محكمة التمييز رقم 2009/621[2]بأن تعديل الإقرارات الضريبية بعد مرور عام يكون محصوراً في حال ثبوت ارتكاب المسجل لجريمة من جرائم التهرب الضريبي ومسألة ثبوتها يكون بتحريك دعوى جزائية لدى المحكمة المختصة وليس من صلاحيات مدير عام الضريبة وعليه فإن فرض المثلين والغرامات الجزائية هو من اختصاص المحكمة وليس مدير عام الضريبة.

وصدور الطلب الكتابي من الوزير أو المدير أو من ينيبه هو بمثابة بلاغ من هيئة عامة بصفتها مجنياً عليها عن جريمة وقعت ضدها من اجل مباشرة الإجراءات الجنائية.[3]

وكذلك قد يعطي المشرع هذا الحق لجهات معينة ويكون لها تقديرها ووجهة نظرها إذا كان من مصلحتها تحريك الدعوى الجزائية أم لا حيث تكون الجهة الإدارية مجني عليها ومثال على ذلك جرائم التهرب الضريبي حيث ترى الجهة الإدارية أن مصلحتها تقتضي رفع الدعوى العمومية على المكلف في جرائم التهرب الضريبي أم لا وفقاً لنص الفقرة (ب) من المادة (58) من قانون الضريبة العامة على المبيعات حيث تقام الدعوى في الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون بناءً على طلب المدير أو رئيس النيابة العامة.

وعليه فإن طلب الوزير أو المدير تحريك الدعاوى الجزائية يعتبر قيداً على النيابة العامة ولا بد هنا من تعريفالطلب حيث أن المشرع لم يضع تعريفاً محدداً للطلب واختلف الفقهاء في تعريفه وعرفة البعضبأنه ما يصدر عن إحدى هيئات الدولة أو الجهات العامة بوصفها مجنياً عليها أو شخص ذو صفة عامة يمثل إدارة أو مصلحة أصابها الاعتداء بالجريمة والتعبير عن الرغبة في تحويل أو رفع الدعوى العمومية[4] . وعرفه فريق آخر بأنه تعبير عن إرادة سلطة عامة في اتخاذ الإجراءات الناشئة عن جريمة ارتكبت إخلالا بقوانين هذه السلطة. والطلب هو قيد

---

(1) د صخر عبد الله الجندي ، نحو قانون عقوبات ضريبي يواجة تحديات العصر ، دار الثقافة للنشر ، عمان 2005 ، ص (138).
(2) قرار محكمة التمييز رقم 2009/621 منشور في مركز عدالة.
(3) د. احمد فتحي سرور ، الوسيط في الاجراءات الجنائية ، مرجع سابق، ص (696).
(4) محمد محمود سعيد، حق المجني عليه في تحريك الدعوى الجزائية ، دار الفكر العربي، بدون تاريخ نشر ، ص(344).

إجرائي استثنائي يرد على سلطة النيابة العامة في تقدير وملاءمة اتخاذ الإجراءات الجزائية عن الواقعة موضوع الطلب وهو في حقيقته تصرف قانوني [1].

لم يضع المشرع في قانون الضريبة العامة على المبيعات تعريفاً محدداً للطلب ولكن يمكن القول أن الطلب الصادر عن المدير للملاحقة الجزائية في جرائم التهرب الضريبي هو من قبيل العمل الإداري الذي يطلب من خلاله من النيابة العامة أن تبدأ مباشرة عملها في القيام بإجراءات تحريك الدعوى الجزائية حيث يرى أن المصلحة تقتضي ذلك والمتمثلة في تحصيل الضريبة المستحقة على المكلف وان تقوم النيابة العامة بوصفها الأمينة على المجتمع مباشرة إجراءات تحريك الدعوى في حالة قيام المكلف بالتهرب من أداء الضريبة .

وحتى يكون الطلب منتجاً لآثاره فيجب أن يصدر من المدير أو من رئيس النيابة العامة وان يكون الطلب مكتوباً وان يكون الطلب صريحاً وغير معلق على شرط وان يحدد في الطلب الجرائم التي ارتكبها المكلف وان يعبر الطلب صراحة على إرادة الدائرة في تحريك ورفع الدعوى الجزائية ووصف الوقائع التي تحمل في طياتها عناصر جريمة التهرب الضريبي .

ولم يحدد القانون وقتاً محدداً لتقديم الطلب ، وعند تقديم الطلب للنيابة العامة فيكون لها مطلق الحرية في تحريك الدعوى العمومية ومباشرتها ويمثل الدعوى الجزائية أمام المحكمة المختصة إذا رأت أن التهمة ثابتة في حق المكلف المتهم بالتهرب .[2]

وطبقاً لنص المادة (43) من قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (28) لسنة 2009 والتي جاء فيها على أن تشكل في الدائرة نيابة عامة ضريبية تتألف من نائب عام ومساعدين له ومدعين عامين ويتم تعيين أعضاء النيابة العامة الضريبية بقرار مشترك من وزير المالية ووزير العدل بناءً على تنسيب المدير من موظفي الدائرة الحقوقيين ويجوز انتداب قاضٍ أو أكثر من القضاة العاملين في وظائف النيابة العامة للعمل في إحدى وظائف النيابة العامة الضريبية وذلك بقرار من لمجلس القضائي بناءً على تنسيب مشترك من وزير المالية ووزير العدل للمرافعة أمام محكمة البداية الضريبية في جميع القضايا التي تكون طرفاً فيها وله الحق في التحقيق واتخاذ الإجراءات القانونية والقضائية وإقامة الدعاوى ومباشرتها وفق أحكام القانون واستئناف الأحكام الصادرة فيها وتنفيذها والتنسيب للمدير بإجراء المصالحة ويتولى النائب العام الضريبي أو أي من مساعديه تمثيل النيابة العامة الضريبية أمام محكمة الاستئناف الضريبية في جميع القضايا التي تكون الدائرة طرفاً فيها وله الحق في استئناف القرارات والأحكام الصادرة عن محكمة الاستئناف الضريبية

---

(1) د سعود علي موسى ، شكوى المجني عليه ، رسالة دكتوراه ، كلية الدراسات العليان ، جامعة القاهرة ، القاهرة ، غير منشورة ، 1990 ، ص (103) .

(2) فتحي عبد السلام ابراهيم ، التشريعات الجمركية في ضوء الفقة والقضاء ، مطبعة ابناء وهبي حسان ، القاهرة ، 1991 ، ص (143) .

والتنسيب للمدير بإجراء المصالحة وتمارس النيابة العامة الضريبية الصلاحيات المقررة للنيابة وفق أحكام قانون أصول المحاكمات الجزائية النافذ.

إن المرحلة الجزائية التي تسبق بداية العقوبة الجزائية تتم عن طريق الكشف عن الجرائم من قبل الموظفين الذين يتمتعون بصفة الضابطة العدلية من خلال الاستدلال وإجراءات التحقيق وتكون إجراءات الضبط لاحقة على وقوع الجريمة وهي من الإجراءات الأولية التي تسبق تحريك الدعوى الجزائية ويعتبر المدير وموظفو الدائرة المفوضون خطياً من قبله أثناء قيامهم بأعمالهم من رجال الضابطة العدلية في حدود اختصاصهم وللمدير أو من يفوضه خطياً من موظفي الدائرة وله صفة الضابطة العدلية في الحالات التي تستدعي ذلك تولي أعمال الرقابة على أماكن الإدارة والإنتاج والبيع للسلع والخدمات الخاضعة للضريبة والدخول إلى أي مكان يجري ممارسة عمل فيه وان يفحص البضائع المخزنة والنقد والآلات والمعدات والماكينات والدفاتر والسجلات والحسابات والقيود والمستندات والاحتفاظ بها لمدة لا تزيد على ثلاثين يوماً من تاريخ ضبطها.

موقف المشرع المصري من القيود الواردة على سلطة النيابة العامة في رفع الدعوى الجنائية حيث نص على شرط تحريك الدعوى الجنائية أن يكون بناءً على طلب من وزير المالية يقدم إلى النيابة العامة باعتبارها السلطة المختصة أصلا بتحريك الدعوى العمومية ، وأن يكون سباقاً على رفع الدعوى الجنائية أو اتخاذ أي إجراءات فيها وإلا وقع باطلاً وأن سلطة النيابة العامة بعد تقديم الطلب من الوزير تقوم في تكييف الواقعة على النحو الذي يتوافق وأحكام القانون فلها أن تأمر بالحفظ أو وجود وجه لإقامة الدعوى ولها أن ترفع الدعوى الجنائية الضريبية إلى المحكمة الضريبية[1].

أما القانون اللبناني لم يرد هناك أي نص على النيابة العامة الضريبية أو آلية تحريك الدعوى الضريبية .

(1) د. عبدالمولى محمد مرسي ،مرجع سابق، ص (335).

المبحث الثاني

المحكمة المختصة بالنظر بالدعوى

يستطيع المكلف الذي يرى أنه تم تكليفه بضريبة ليس لها أساس قانوني أو تم تعديل إقراراته بصورة جزافية وتم الإجحاف بحقه وفرض ضريبته عليه بصورة مخالفة للقانون الطعن بهذه القرارات والمطالبات أمام القضاء[1].

لقد أولى المشرع العناية الكبرى للقوانين الضريبية ونص على ضمانات جمّة للمكلف وللخزينةبحيث لم يجعل من قرار المدقق نهائيا وقطعياً بل أخضعه للطعن بمختلف الوسائل الإدارية والقضائية ، وكون هذا المبحث يتعلق بالمحاكم الضريبية المختصة فإننا سوف نقسمه على النحو الآتي:

المطلب الاول: محكمة البداية الضريبية.

المطلب الثاني: محكمة الاستئناف الضريبية.

المطلب الثالث: محكمة التمييز.

المطلب الأول

محكمة البداية الضريبية

طبقاً لنص المادة (57) من قانون الضريبة العامة على المبيعات فإن محكمة البداية الضريبية هي المحكمة المختصة بالنظر في جميع الدعاوى والخلافات الناشئة عن تطبيق أحكام القانون والأنظمة والتعليمات الصادرة بمقتضاه مهما كانت قيمتها وبغض النظر عن طبيعتها جزائية أو حقوقية أو إدارية وسواء كان موضوع الدعوى متعلق بالضريبة أو الغرامات بما في ذلك أي غرامات بمثابة تعويض مدني وغرامة التأخير أو أي مبالغ أخرى بتعيين دفعها أو توريدها أو ردها وتشمل :[2]

- الدعاوى المقامة للطعن في القرارات الصادرة عن هيئة الاعتراض .

---

(1) د. محمد الحلاق ، مرجع سابق ، ص (20).

(2) راجع المادة (57) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الاردني.

- القرارات المعدلة لقرارات التدقيق أو لقرارات التقدير الإداري .
- الجرائم لتي ترتكب خلافاً لأحكام القانون .
- الطلبات المقدمة للطعن في قرارات الحجز التحفظي أو المنع من السفر.

وقد تم إنشاء محكمة البداية الضريبية استنادا لأحكام المادة(42) من قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (28) لسنة 2009 وتتألف من رئيس وعدد من القضاة يعينهم المجلس القضائي وتنعقد المحكمة من قاضٍ منفرد وتعقد جلساتها في مدينة عمان أو في أي مكان أخر تحدده داخل المملكة وتكون جميع الأحكام الصادرة عنها قابلة للطعن لدى محكمة الاستئناف الضريبية ويتم النظر فيها مرافعة وتعطى الدعوى والطلبات المنظورة أمامها صفة الاستعجال ولا بد من التعرض بشيء من التفصيل لاختصاصات المحكمة وهي على النحو الأتي :[(1)]

أولا: القرارات الصادرة عن هيئة الاعتراض بعدم الموافقة .

أن هيئة الاعتراض تقوم بإصدار قراراتً معللة بشأن الاعتراض المقدم إليها والتوقيع عليه من قبل المكلف بالموافقة أو بعدم الموافقة وذلك بعد قيام الهيئة بعرض القرار عليه وتقوم الدائرة بعدها بتبليغ المكلف بموجب إشعار خطي بنتيجة القرار الصادر بشأن الاعتراض وللمكلف في حالة عدم الموافقة عليه الطعن به لدى المحكمة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه الإشعار .

وتقدم لائحة الدعوى إلى محكمة البداية الضريبية أو بواسطة رئيس محكمة البداية التي يقيم المكلف في منطقة اختصاصها وفي هذه الحالة تدفع الرسوم إلى صندوق التي قدمت لائحة الدعوى بواسطة رئيسها وترسل هذه المحكمة اللائحة ومرفقاتها إلى محكمة البداية الضريبية خلال عشرة أيام من تاريخ تبلغها وذلك طبقاً لنص المادة (61) من قانون الضريبة العامة على المبيعات ويتم استيفاء الرسم المقرر للدعوى عن كل فترة ضريبية بصورة مستقلة ، ويتوجب على المكلف أن يبين في لائحة الدعوى المبلغ الذي يسلم به وان يقدم للمحكمة مع لائحة دعواه إيصالا بدفعه وترد الدعوى إذا لم يدفع المبلغ المحدد في هذه الفقرة على ذلك الوجه طبقاً لنص الفقرة (ج) من المادة (57) من قانون الضريبة العامة على المبيعات ولا يجوز للمكلف أن يتقدم بدعوى للمحكمة خلال المدة الممنوحة له للتقدم باعتراض على القرار حيث جاء في قرار محكمة التمييز رقم 2009/620 تاريخ 2009/3/26[(2)] أن مدة الطعن اعتراضاً على تعديل الإقرارات الضريبية هي ستين يوماً وحيث أن المسجل لم يقدم الاعتراض خلال تلك المدة فإن الدعوى المقدمة للمحكمة سابقاً لأوانها وعليه ترد الدعوى شكلاً .

---

(1) راجع المادة (42) من قانون ضريبة الدخل الاردني المؤقت رقم (28) لسنة 2009 .
(2) قرار محكمة التمييز رقم 2009/620 تاريخ 2009/3/26 منشور في مركزعدالة.

ثانياً: القرارات المعدلة لقرارات التدقيق أو لقرارات التقدير الإداري.

في حالة تخلف المسجل عن تقديم الإقرار الضريبي خلال المدة المحددة تقوم الدائرة بإصدار قرار تقدير أولي الكتروني تحدد فيه الضريبة المقدرة على المسجل عن الفترة أو الفترات الضريبية المعنية وأي غرامات ومبالغ أخرى متحققة عليه ويتم تبليغه بالضريبة المعنية والغرامات الأخرى المترتبة عليه. وإذا لم يقدم المسجل إقرارا ضريبياً بعد مرور ثلاثين يوماً من تاريخ تبلغه الإشعار الخطي نتيجة قرار التقدير الأولي فيجوز للمدقق إصدار قرار تقدير إداري ويتم تبليغ المسجل إشعارا خطياً نتيجة قرار التقدير الإداري ويكون هذا القرارقابلاً للاعتراض ويعتبر قرار التقدير الأولي ملغى حكماً .

ثالثاً : قرارات التقدير أو التدقيق الإداري.

يتم إصدار قرار التقدير الإداري طبقاً لنص المادة (47) من قانون الضريبة العامة على المبيعات إذا تبين للدائرة بأن شخصاً يقوم ببيع سلع أو خدمات خاضعة ولم يقم بالتسجيل وفق أحكام هذا القانون وان القيمة المقدرة لمبيعاته قد تتجاوز حد التسجيل فيجوز للمدقق إصدار قرار تقدير إداري يحدد فيه قيمة الضريبة وأي غرامات أومبالغ متحققة عليه ويبلغ المكلف إشعاراً خطياً نتيجة ذلك القرار ويكون هذا القرار قابلاً للاعتراض لدى هيئة الاعتراض .

أما فيما يتعلق بقرار التدقيق فإنه إذا تضمن قرار التدقيق تعديلاً في الإقرار الضريبي فللمسجل بعد الإطلاع عليه التوقيع بالموافقة أو عدم الموافقة على نتيجة القرار وفي حالة التوقيع بعدم الموافقة وبعد أن يتم تبليغ المسجل إشعاراً خطياً بنتيجة الإقرار الضريبي ويكون القرار في هذه الحالة قابلاً للاعتراض لدى هيئة الاعتراض خلال المدة المحددة في الفقرة (ب) من المادة (48) من قانون الضريبة العامة على المبيعات خلال مدة لا تزيد عن ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه القرار .

وحيث أن الفقرة (ج) من المادة (48) من قانون الضريبة العامة على المبيعات اعتبرت قرار التدقيق أو قرار التقدير الإداري قطعياً ونهائياً إذا لم يقدم الاعتراض إلى هيئة الاعتراض خلال المدة المحددة في الفقرة(ب) من ذات المادة ما لم تقتنع هيئة الاعتراض بأن الشخص المعترض لم يتمكن من تقديم اعتراضه خلال المدة المذكورة من جراء غيابة خارج المملكة أو مرضه أو لأي سبب معقول أخر وفي هذه الحالة يجوز لها أن تمدد تلك المدة إلى الأجل التي تراه مناسباً وعليه وفي حالة عدم قناعة هيئة الاعتراض بالأسباب التي أبداها الشخص المعترض فإن هذه القرارات يصبح النظر بها من اختصاص محكمة البداية الضريبية .

رابعاً :الجرائم التي ترتكب خلافاً لأحكام القانون.

لقد حدد قانون الضريبة العامة على المبيعات الجرائم والمخالفات التي ترتكب خلافاً لأحكام القانون وعددها على سبيل الحصر وكل من يرتكب أي من هذه المخالفات يفرض عليه من قبل المدير غرامة لا تقل عن مائة دينار ولا تتجاوز خمسمائة دينار .

أما جرائم التهرب الضريبي المنصوص عليها على سبيل الحصر فإن العقوبة على جرم التهرب الضريبي تتضمن دفع تعويض مدني للدائرة لا يقل عن مثلي مقدار الضريبة ولا يزيد على ثلاثة أمثالها وبغرامة جزائية من مئتي دينار وبحد أعلى ألف دينار وفي حالة التكرار تضاعف الغرامة الجزائية المحكوم بها وتعتبر جميع الغرامات الناجمة عن ارتكاب أي جريمة تعويضاً مدنياً للدائرة ولا تشملها قوانين العفو العام ، وتعتبر الغرامة بمثابة العقوبة الشخصية وتخضع لمبدأ المشروعية فلا يمكن تطبيقها إلا بناءً على نص قانوني يحدد الجريمة أو المخالفة التي يتم إيقاع الغرامة كجزاء لها ويحدد الحد الأدنى والأقصى لها وتعتبر الغرامة من انسب العقوبات للجرائم الضريبية لانسجام طبيعتها مع طبيعة المصلحة التي شرعت هذه الجرائم لحمايتها.[1] وتعبر الغرامة عن التعويض المدني من حيث الأساس القانوني الذي تستند إليه فهي تستند إلى نص القانون الذي يحددها كعقوبة ، أما التعويض المدني فهو تعويض عن ضرر أحدثه الشخص للغير ولا يحدد مقدماً وإنما يحكم به القاضي حسب مساحة الضرر.[2]

وعليه فإن محكمة البداية الضريبية مختصة بالنظر بالغرامات والتعويض المدني المترتبة على المكلف جراء المخالفات وجرائم التهرب الضريبي أو الواردة وفقاً لأحكام القانون.

حيث جاء في قرار محكمة التمييز رقم 2009/622 تاريخ 2009/3/25[3] فإنه لا يوجد صلاحية للمدير العام بفرض غرامة مثلي الضريبة كغرامة جزائية وإنما يكون فرض هذه الغرامة في حالة ارتكاب المكلف لجرم التهرب الضريبي وبموجب قرار قضائي صادر عن المحكمة المختصة.

خامساً : الطلبات المقدمة للطعن في قرارات الحجز التحفظي أو المنع من السفر.

تصدر عن الدائرة قرارات بإلقاء الحجز التحفظي على الأموال المنقولة وغير المنقولة العائدة لأي مكلف أو منعه من السفر إذا كانت الدائرة تطالبه بدفع الضريبة أو أي مبالغ أخرى تزيد عن ألفي دينار ترتبت بموجب أحكام القانون ووجدت دلائل كافية لدى الدائرة بأن هذا المكلف قد يقوم بتهريب أمواله أو التصرف بها بقصد منع التنفيذ عليها بأي شكل من الأشكال وذلك طبقاً لنص

---

(1) د. ادوارد جريس بشاي ، مرجع سابق ، ص(159) .
(2) احمد صبحي العطار، علم العقاب ، الطبعة الاولى 1998 ، ص(392).
(3) قرار محكمة التمييز رقم 2009/622 تاريخ 2009/3/25 منشور في مركز عدالة.

المادة (55) من قانون الضريبة العامة على المبيعات . وعليه نلاحظ أن إلقاء الحجز التحفظي يكون لغايات استرداد حق الدائرة من خلال عدم السماح للمكلف بالتصرف بهذه الأموال بهدف عدم التنفيذ عليها بأي شكل من الأشكال طبقاً لنص المادة (55) من قانون الضريبة العامة على المبيعات وبشرط أن تزيد الضريبة والغرامات المستحقة على المكلف عن ألفي دينار ويخضع القرار الصادر عن المدير لمصادقة وزير المالية وبعد المصادقة عليه يكون القرار قابلاً للطعن لدى محكمة البداية الضريبية ومن ضمن اختصاصاتها .

سادساً : القرارات الإدارية المتعلقة بالمحافظة على سرية المعلومات أو المنع من مراجعة الدائرة.

يترتب على كل من يضطلع بواجب رسمي لتنفيذ أحكام القانون أن يعتبر المستندات والسجلات والمعلومات والإقرارات الضريبية التي يطلع عليها سرية ومكفولة .

طبقاً لنص المادة (67/ج) من قانون الضريبة العامة على المبيعات يعاقب بغرامة لا تقل عن (100) دينار ولا تزيد عن (500) دينار أو بالحبس مدة لا تزيد عن سنه أو كلتا العقوبتين كل من وجدت في حيازته أو تحت رقابته أي مستندات أو قرارات ضريبية أو قرارات تقدير أو قرارات تدقيق أو تسميتها تتعلق بنشاط أي شخص أو مفردات هذا النشاط وبلغ أو حاول تبليغ تلك المعلومات أو أي شيء ورد في أي منها في أي وقت لأي شخص غير الشخص الذي يخوله القانون تبليغها أو لأي غاية أخرى خلاف الغايات الواردة في هذا القانون وذلك يتعلق بالموظف تصدر عن الدائرة قرارات إدارية تمنع أي شخص من مراجعة الدائرة في أي قضية أو عمل خلاف قضيته الشخصية إذا ارتكب ما من شأنه تعطيل سير العمل أو التحايل على القانون وعدم قبول الحسابات المعدة من قبله وطبقاً لنص المادة (69) من قانون الضريبة العامة على المبيعات فإنه للوزير بتنسيب من المدير بناءً على توصية لجنة مشكلة لهذه الغاية منع أي شخص طبيعي من مراجعة الدائرة في أي قضية أو عمل خلاف قضيته الشخصية إذا اقتنع انه خلال مراجعاته وتعامله مع الدائرة ارتكب ما من شأنه تعطيل سير العمل أو التحايل على هذا القانون وله إن يقرر عدم قبول الدائرة للحساباتالتي يعدها أو يدققها ذلك الشخص إذا كان محاسباً قانونياً وللمدة التي يراها مناسبة .[1]

وتشمل أي من هذه القرارات مسؤولية المحاسب القانوني عن إصدار البيانات المالية أو المصادقة عليها في حالة كونها غير مطابقة للواقع بشكل جوهري أو تخالف أحكام القانون أو

(1) راجع المواد (66 ، 67) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الأردني .

معايير المحاسبة الدولية أو خطأ مقصود أو إهمال جسيم أو عمل جرمي وفي هذه الحالة يعتبر انه ارتكب جرماً ويعاقب عليه وفقاً لنص المادة (31) من القانون .

وعليه فإن كافة القرارات الإدارية الصادرة عن الدائرة المتعلقة بالتقدير والتدقيق والمرتبطة بها هي من اختصاص محكمة البداية الضريبية كون هذه الخلافات ناشئة عن تطبيق أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات .

ويقع على المكلف إقامة الدليل على أن المبالغ التي حددها القرار المطعون فيه باهظة ولا يجوز إثبات أي وقائع لم يدع بها لدى الجهة التي اصدرت ذلك القرار وبعد النظر في قرارات التقدير وختام المحاكمة بعد قيام المكلف بتقديم كافة بيناته ومرافعاته أن تؤيد ما ورد في القرار المطعون فيه أو أن تخفض أو تزيد أو تلغي الضريبة أو المبالغ الأخرى المقررة بموجبه كما لها أن تعيد القضية إلى مصدر القرار المطعون فيه لإعادة النظر فيه ، وتكون جميع القرارات الصادرة عن محكمة البداية الضريبية قابلة للطعن لدى محكمة الاستئناف الضريبية ويتم النظر فيها مرافعة.

أما المشرع اللبناني فقد حددالجهة المختصة بالنظر في النزاعات الضريبية وفقاً لقانون الضريبة العامة على القيمة المضافة تطبيقاً لنص المادة (2/50) أجاز المشرع اللبناني الطعن بقرارات الإدارة القاضية برد الاعتراض كلياً أوجزئياً أمام لجنة الاعتراضات ويجب أن يقدم الطعن خلال مهلة شهر من تاريخ تبلغ قرار الإدارة .

تشكل بمرسوم في كل محافظة لجنة بدائية أو أكثر لتدرس الاعتراضات على الضريبة والفصل فيها قوامها.

- قاضي عامل أو شرف ، عدلي أو إداري من الدرجة الرابعة فما فوق يعين بناءً على اقتراح وزير العدل بعد موافقة مجلس القضاء الأعلى أو تكليف شورى الدولة رئيساً .
- موظف من وزارة المالية ينتمي إلى الفئة الثالثة على الأقل يختاره وزير المالية عضواً مقرراً.
- مندوب عن غرف التجارة والصناعة المختصة يختاره رئيس الغرفة المذكورة يعتمد هذه اللجنة للأصول المتبعة أمام القضاء المستعجل وتتخذ قراراتها بالأكثرية . وعلى اللجنة أن تفصل في الاعتراض خلال مهلة 6 أشهر تلي تسجيله لديها وعلى المقرر إبلاغ قرار اللجنة إلى الوحدة الضريبية المختصة والى الخاضع للضريبة خلال 15يوماً من تاريخ صدوره وهي بمثابة محكمة بداية.

يحـق لكـل مـن الوحـدة الضـريبية المختصـة والخاضـع للضـريبة الطعـن بقـرارات لجنـة الاعتراضات مباشرة أمام مجلس شورى الدولة خلال 30يوماً من تـاريخ تبليـغ قـرار اللجنـة ويتبـع أمام مجلس شورى الدولة أصول المحاكمات الموجزة وتعد بمثابة محكمة استئناف.(1)

أمـا المشـرع المصـري فإنـه وفقـا لمـا جـاء فـي المـادة (45) مـن قـانون الضـريبة العامـة علـى المبيعات انه لا يجوز رفع الدعاوى الجنائية أو اتخاذ أي إجراءات في جرائم التهرب الضـريبي إلا بناءً علـى طلـب من الـوزير أو مـن ينيبـه ، وان اشتراط تقديم الطلـب هـو مـن أجـل المحافظـة علـى العلاقة بين المكلفين ومصلحة الضرائب والتي يجب أن تقوم على التفاهم لا علـى القسـر وان يتـرك لهذه الإدارة سلطة تقدير الظروف والملابسات في كل جريمة على حده.(2)

ويعتبر القيد الـوارد علـى سلطة النيابـة العامـة مـن النظـام العـام ويبنـى علـى عدم تقديم الطلب بطلان الإجراءات في بدء السير في الدعوى الجنائية وبالتالي بطلان الحكم .

ويجب أن تتوافر في الطلب الشروط التالية :

1- يجـب أن يقـدم الطلـب للنيابـة العامـة باعتبارهـا السـلطة المختصـة أصـلا بتحريـك الـدعوى الجنائية وان يكون سابقاً علـى رفـع الـدعوى الجنائيـة أو اتخـاذ أي إجـراءات فيهـا وإلا كـان ذلك باطلاً .

2- يجب أنيقدم الطلب كتابة ومن يملك تقديمه قانونـاً ،طبقاً للمادة العاشـرة مـن قـانون الإجـراءات الجنائية يجوز لمن خوله القانون حق تقديم الطلـب أن يتنـازل عنـه فـي أي وقـت إلـى أن يصـدر فـي الدعوى حكم نهائي.(3)

نـص البنـد السـادس مـن المـادة (10) مـن قـانون مجلـس الدولـة رقـم (47) لسـنة 1972 علـى اختصـاص محـاكم المجلـس بالفصـل فـي القـرارات النهائيـة الصـادرة مـن الجهـات الإداريـة فـي المنازعات الضريبية وفقاً للقانون الذي ينظم كيفيـة النظـر فـي هـذه المنازعـات غيـر أن هـذا القـانون لم يصدر بعد وعلية تبقى المحاكم العادية هي الجهة المختصة في النظر والفصل بجميـع القـرارات الإدارية المتعلقة بالمنازعات الضريبية وكونـه لا يوجـد نـص يشـير إلـى اختصـاص القضـاء العـادي بنظر هذه المنازعات يختص القضاء الإداري بالنظر بها على أساس أنها طعن بقرارات إداريـة.(4)

المطلب الثاني

(1) راجع المادة (50) من قانون الضريبة على القيمة المضافة اللبناني.
(2) د.فتحي سرور ، الجرائم الضريبية، مرجع سابق ، ص (246) .
(3)وجدي شفيق ، مرجع سابق ، ص (210).
(4) د. ماجد راغب الحلو ، القضاء الاداري ، دار المطبوعات الجامعية ، الاسكندرية ، 1999 ، ص (237) .

محكمة الاستئناف الضريبية

يعدالاستئناف من الطرق العادية للطعن وهو تطبيقاً لمبدأ التقاضي على درجتين والذي يعتبر من المبادئ الأساسية التي يستند عليها النظام القضائي والذي يتيح للمحكوم عليه أن يعيد طرح النزاع أمام محكمة أعلى درجة من المحكمة التي أصدرت الحكم لتعيد بحث النزاع والفصل فيه من جديد وتسمى محكمة الاستئناف بمحكمة الدرجة الثانية أما المحكمة التي اصدرت الحكم أولا فيطلق عليها محكمة الدرجة الأولى وان الاستئناف هو لتداول ما قد ينجم من الأخطاء التي تقع فيها المحاكم الابتدائية سواء كان هذا الخطأ يتعلق بالإجراءات أو الموضوع(1). ولا يجوز الاستئناف إلا مرة واحدة وعليه فان أحكام الاستئناف لا تستأنف(2).

والاستئناف هو رخصة يمنحها القانون لمن خسر دعواه من الخصوم وهو بذلك يختلف عن الحق في الدعوى ، ذلك أن الحق في الاستئناف حق إجرائي ينشأ عن الفصل في خصومه أمام محكمة الدرجة الأولى ويترتب على ممارسته نشوء خصومه جديدة أمام محكمة الاستئناف.(3)

وعليه لا بد من توافر شروط الطعن بالاستئناف وهي:

1- أن يكون المستأنف ذا مصلحة في الاستئناف.

2- أن لا يكون الخصم قد تنازل عن حقه في الاستئناف المادة (177) من قانون أصول المحاكمات المدنية (إذا اتفق الفريقان على أن ترى دعواهما وتفصل في محكمة الدرجة الأولى دون أن يكون لأي منهما الحق في الاستئناف للأحكام الصادرة عن تلك المحكمة).

3- يجب أن يكون المستأنف ذا أهلية لتقديم الاستئناف.

4- يشترط أن يكون كل من المستأنف والمستأنف عليه هو الخصم في الدعوى أو من يقوم مقامه.

5- أنتكون الأحكام الصادرة قابلة للطعن بالاستئناف وفقاً لنص المادة (176) من قانون أصول المحاكمات المدنية وهي:

1- الأحكام الصادرة من المحاكم البدائية ومحاكم الصلح القابلة للاستئناف .

2- القرارات الصادرة بالأمور المستعجلة والقرارات التي استثنتها المادة (170) وهي وقف الدعوى والدفع بعدم الاختصاص المكاني والدفع بوجود شرط التحكيم والدفع بالقضية بمرور الزمن وطلبات التدخل والإدخال .

---

(1) د.عباس العبودي ، شرح احكام قانون اصول المحاكمات المدنية ، دار الثقافة للنشر ، عمان ، 2006، ص (269) .

(2) د. مفلح القضاة ، قانون اصول المحاكمات المدنية والتنظيم القضائي ، دار الثقافة ، عمان ، 1988 ، ص (345) .

(3) د.عباس العبودي ، مرجع سابق ، ص (270) .

أنواع الاستئناف

هناك نوعين من الاستئناف وفقاً لنص المادتين (176) و(179) من قانون أصول المحاكمات المدنية وعلى النحو الآتي:

أولا : الاستئناف الأصلي

هو الاستئناف الذي يقدمه المحكوم عليه على الحكم الصادر بقصد تحريك دعوى جديدة أمام محكمة الاستئناف وتشمل الأحكام الصادرة عن محكمة البداية ومحكمة الصلح ويطلق عليه الاستئناف الأصلي.

ثانياً : الاستئناف التبعي

وهو الاستئناف الذي يتقدم به المستأنف عليه بعد فوات ميعاد الطعن عن حكم سبق وان أستأنفه المستأنف الأصلي ويكون عندما يكون الحكم البدائي قد حكم ببعض طلباته ورفض بعضها الآخر.

إن محكمة الاستئناف الضريبية هي الدرجة الثانية في مراحل التقاضي وتنظر الطعون التي تقدم إليها في الأحكام الصادرة من محكمة البداية الضريبية والدعاوى التي تعاد إليها مفسوخة من محكمة التمييز.

ولقد تم إنشاء محكمة الاستئناف الضريبية بموجب المادة (42) من قانون ضريبة الدخل الأردني المؤقت رقم (28) لسنة 2009 وتتألف من رئيس وعدد من القضاة يعينهم المجلس القضائي وتنعقد محكمة الاستئناف الضريبية من هيئة مؤلفة من ثلاثة قضاة وتصدر قراراتها وأحكامها بالإجماع أو بالأكثرية ومكان انعقاد المحكمة في عمان أو في أي مكان آخر تحدده داخل المملكة.[1]

يقدم الاستئناف خلال مدة ثلاثين يوماً من اليوم التالي لتاريخ صدور الحكم إذا كان وجاهياً أو من اليوم التالي لتاريخ قيام الدائرة بتبليغ المدعي الإشعارات بمقدار الضريبة إذا لم يكن ذلك الحكم وجاهياً .[2]

ويتوجب أن تشتمل لائحة الاستئناف ما يلي:[3]

- المستأنف ومن يمثله وعنوان كل منهما من اجل التبليغ .
- المستأنف عليه ومن يمثله وعنوان كل منهما للتبليغ .

(1) راجع المادة (42) من قانون ضريبة الدخل الاردني المؤقت رقم 28 لسنة 2009 .
(2) د.مفلح القضاة ، اصول الحاكمات المدنية ، مرجع سابق ، ص(345) .
(3) نظام اصول المحاكمات في القضايا الضريبة الحقوقية رقم (3) لسنة 2010 .

- المحكمة التي أصدرت الحكم المستأنف وتاريخه ورقم الدعوى التي صدر فيها.
- تاريخ تبليغ المستأنف للإشعار ما لم يكن الحكم الصادر وجاهياً .
- توضيح وبيان جميع أسباب الاستئناف بصورة موجزة وخالية من الجدل في قيود مستقلة ومرقمة .
- طلبات المستأنف.
- توقيع وكيل المستأنف أو من يمثله وتاريخ تحرير الاستئناف . يتم تقديم لائحة الاستئناف إلى محكمة البداية الضريبية خلال مدة عشرة أيام من تاريخ تقديمها .

أما المشرع الضريبي اللبناني ووفقاً للمادة (50) من قانون الضريبة على القيمة المضافة (1) يحق للخاضع للضريبة أن يعترض على المبالغ المفروضة والتي تشمل الضريبة والغرامات أو المرفوض استرجاعها أو استردادها كلياً أو جزئياً أن يتقدم باستدعاء خطي للوحدة الضريبية المختصة خلال مدة شهر من تاريخ تبليغه قرار الإدارة الضريبية إذا رأى فيه خطأ أو إجحافاً أو مبلغة أو مخالفة في تطبيق أحكام القانون ويجب أن يكون الاعتراض معللاً ويجوز الطعن بقرارات الإدارة القاضية برد الاعتراض كلياً أو جزئياً أمام لجنة الاعتراضات ويجب أن يقدم الطعن خلال مدة شهر من تاريخ تبلغ قرار الإدارة .

وتشكل لجنة الاعتراضات بموجب مرسوم في كل محافظة لجنة بدائية أو أكثر لدرس الاعتراضات على الضريبة والفصل فيها وتتألف من:-

- قاض عامل أو مشرف ،عدلي أو إداري من الدرجة الرابعة فما فوق يعين بناءً على اقتراح وزير العدل بعد موافقة مجلس القضاء الأعلى أو مجلس شورى الدولة .
- موظف من وزارة المالية ينتمي إلى الفئة الثالثة على الأقل يختاره وزير المالة.
- مندوب عن وزارة التجارة والصناعة المختصة يعين بناءً على اقتراح رئيس الغرفة المذكورة.

يقدم الاعتراض إلى اللجنة بشكل استدعاء خطي معلل مرفق بصورة طبق الأصل عن القرار المعترض عليه وبجميع المستندات المتعلقة به ويسجل في سجل خاص ويمكن للمعترض أن يرسل اعتراضه بواسطة البريد أو بأية وسيلة قانونية أخرى وتجتمع اللجنة بدعوة من رئيسها ولا تكون جلساتها قانونية إلا بحضور جميع أعضائها وما يلحق بها موظف من وزارة المالية للقيام بمهام أمانة السر .

---

(1) راجع المادة (50) من قانون الضريبة على القيمة المضافة اللبناني .

يحيل أمين سر لجنة الاعتراضات فور ورودها إلى اللجنة لتنظر وفق الأصول المتبعة أمام القضاء المستعجل.

تتخذ هذه اللجنة قراراتها بالأكثرية وعليها أن تفصل في الاعتراض خلال مهلة ستة أشهر تلي تسجيله لديها إذا رأت ضرورة لذلك كما يحق للمعترض أن يستعين أمام اللجنة بمحام وعلى مقرر اللجنة إبلاغ قرار اللجنة إلى الوحدة المالية المختصة والى المعترض خلال 15 يوماً من تاريخ صدوره. تبلغ الإدارة الضريبية بالطرق الإدارية العادية ويبلغ المعترض بالبريد المسجل الاستئناف أمام مجلس شورى الدولة اللبناني

يحق لكل من الوحدة الإدارية الضريبية المختصة والخاضع للضريبة استئناف قرارات لجنة الاعتراضات مباشرة أمام مجلس شورى الدولة خلال مهلة 30 يوما اعتبارا من تاريخ تبلغ قرار اللجنة ويعتبر قرار مجلس شورى الدولة مبرماً وغير قابل لأي طريق من طرق المراجعة ويتبع أمام مجلس شورى الدولة أصول المحاكمات الموجزة .

يتوقف قبول الاستئناف الذي يقدمه الخاضع للضريبة على إيداع تأمين يوازي (8%) من مقدار الضريبة المعترض عليها وكل طلب استئناف غير مرفق بإيصال يثبت دفع التأمين يرد شكلاً .

يسترجع الخاضع للضريبة التأمين في حال صدور قرار مجلس شورى الدولة كلياً لمصلحته وفي حال كان القرار المذكور كلياً لمصلحة الخزينة يصبح التأمين المذكور حقاً للخزينة.

أما إذا جاء القرار جزئياً لمصلحة الخاضع للضريبة فيكون التأمين الجائز رده بنسبة الضريبة التي انحكم بعدم توجبها عليه[1].

اطلق المشرع لكل من النيابة العامة والمتهم الحق في الطعن بالاستئناف في الأحكام الصادرة في مجال الجرائم الضريبية فيمكن استئناف الأحكام الصادرة في جرائم التهرب الضريبية الواردة في المواد من (131-134) من قانون 91 لسنة 2005 خلال مدة عشرة أيام من تاريخ النطق بالحكم الحضوري وعشرة أيام من تاريخ إعلان الحكم الغيابي.

ويترتب على الاستئناف إيقاف تنفيذ الحكم الابتدائي وطرح الدعوى أمام محكمة الاستئناف للنظر فيها من جديد[2].

المطلب الثالث

محكمة التمييز

(1) فادي موينر القاعي ، مرجع سابق ، ص (181).
(2) د. عبدالمولى محمد مرسي ، مرجع سابق ، ص (367).

إن محكمة التمييز هي الهيئة القضائية العليا التي تمارس الرقابة على جميع المحاكم ما لم ينص القانون على خلاف ذلك ومقر محكمة التمييز عمان وتؤلف من رئيس واحد وعدد من القضاة بقدر الحاجة وتنعقد من خمسة قضاة على الأقل في هيئتها العادية ويرأسها القاضي الأقدم وفي حالة إصرار محكمة الاستئناف على قرارها المنقوض أو كانت القضية المعروضة عليها تدور حول نقطة قانونية مستحدثة أو على جانب من التعقيد أو تنطوي على أهمية عامة أو رأت هيئاتها الرجوع عن مبدأ مقر في حكم سابق فتنعقد بوصفها هيئة عامة من رئيس وثمانية قضاة.

ولا تعد محكمة التمييز درجة ثالثة من درجات التقاضي وإنما هي محكمة تدقيق ورقابة يقدم التميز خلال مدة ثلاثين يوم من اليوم التالي لتاريخ صدور الحكم إذا كان وجاهياً أو خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبلغ القرار إذا كان غيابه الوجاهي.

ويعتبر التمييز من طرق الطعن غير العادية حيث يتم الطعن بالأحكام والقرارات المخالفة للقانون ومحكمة التمييز هي أعلى هيئة قضائية وهدفها توحيد القضاء وتحقيق العدالة وحيث أن بعض القواعد القانونية غامضة وبحاجة إلى تفسير مما يؤدي إلى ظهور اختلاف وتناقض في تفسير هذه القواعد التي لا يمكن توحيدها ومعالجتها إلا من خلال محكمة التمييز التي تحقق وحدة التشريع والقضاء وتجعل استقرار القانون وتطبيقه تطبيقاً موحداً على كافة المواطنين(1).

وعليه فإن مرحلة التمييز هي قضية مرتبطة بحسن تطبيق القانون ولا يجوز الطعن بالتمييز إلا في الأحوال التي نص عليها القانون وسنقوم بدراسة أنواع التمييز وحالاتها والإجراءات المنبثقة بالطعن بالتمييز والآثار المترتبة على الطعن بالتمييز .

أنواع التمييز وحالات الطعن بالتمييز .

طبقاً لنص المادة (191) من قانون أصول المحاكمات المدنية الأردني إن التمييز يتم بناءً على طلب من الخصم إذ يجوز للخصوم تمييز جميع الأحكام الصادرة عن محاكم الاستئناف في الدعاوى التي تزيد قيمتها عن عشرة آلاف دينار ويجوز تمييز الأحكام الأخرى إذا حصل طالب التمييز على إذن من رئيس محكمة التمييز أو من يفوضه وعليه يتضح أن هناك نوعين من التمييز هو التمييز الاختياري والتمييز بإذن .

حددت المادة (198) من قانون أصول المحاكمات المدنية الحالات التي يقبل الطعن بها:

(1) إذا كان الحكم المطعون فيه مبنياً على مخالفة للقانون أو خطأ في تطبيقه أو تأويله ، والمقصود بمخالفة القانون هو عدم قيام المحكمة بتطبيق قاعدة قانونية على الدعوى لا تنطبق عليها ، إن

(1) د مفلح القضاة ، مرجع سابق ، ص (345) .

الخطأ في تأويل القانون يعني إعطاء معنىآخر خلافاً للمعنى الحقيقي المقصود ، وعليه فإن بناء الحكم على أي من الأخطاء الواردة سواء كان التطبيق أو التأويل هو يعني مخالفة القانون . إذا وقع بطلان في الحكم أو بطلان في الإجراءات اثر في الحكم.

(2) إذا وقع بطلان في الحكم أو بطلان في الإجراءات اثر في الحكم ويعني بطلان الحكم وجود سبب يؤدي إلى بطلانه مثل عدم تسبيب الحكم أما البطلان بالإجراءات منها ما يتعلق بالنظام العام ويجوز للخصوم التمسك به في أي حالة تكون عليها الدعوى وعلى المحكمة أن تحكم به من تلقاء نفسها ونوع آخر يتعلق بمصلحة الخصوم ولهم حق التنازل عنه ويسقط إذا لم يتمسك به من تقرر البطلان لمصلحته[1] .

(3)إذا صدر الحكم نهائياً خلافا لحكم آخر سبق أن صدر بين الخصوم دون أن تتغير صفاتهم وتعلق النزاع بذات الحق محلاً وسبباً وحاز وقوة القضية سواء ادفع بها أم لم يدفع ، والمقصود بذلك صدور حكمين متناقضين في نفس الدعوى من محكمة مدنية واحدة ويشترط اتحاد الخصوم وان يكون متعلقاً بذات الحق محلاً وسبباً وان يكون الخلاف في منطوق الحكم [2]، إذا لم يبنى الحكم على أساس قانوني بحيث لا تسمح أسبابه لمحكمة التمييز أن تمارس رقابتها . ولذلك على القاضي أن يبين في الحكم كيفية الوصول إلى تلك الوقائع بالدليل القانوني وكيفية الاستدلال منها لأن حرية القاضي في هذا الشأن ليست مطلقة.

(4) إذا اغفل الحكم الفصل في احد المطالب أو الحكم بشئ لم يطلبه الخصوم أو بأكثر مما يطلبون ويكون ذلك إذا كان موضوع الدعوى يشكل عدة طلبات وأغفلت المحكمة الفصل بأحد هذه المطالب .إذا كان في الحكم والإجراءات المتخذة مخالفة صريحة للقانون أو كان في أصول المحاكمة مخالفة تتعلق بواجبات المحكمة ، وعلى محكمة التمييز أن تقرر في هذه الحالة نقضه ولو لم يأت المميز أو المميز ضده في لوائحها على ذكر الأسباب المخالفة المذكورة أما إذا كانت المخالفة تتعلق بحقوق الخصمين فلا تكون سبباً للنقض إلا إذا اعترض عليه في محكمتي البداية والاستئناف وأهمل الاعتراض تم أتى احد الفريقين على ذكرها في لائحة التمييز وكان من شأنها أن تغيير وجهة الحكم .وعليه فإن جميع الحالات المذكورة سابقاً والتي نصت عليها المادة (198) من قانون أصول المحاكمات المدنية هي صور وحالات مخالفة القانون.[3]

تقدم لائحة التمييز إلى محكمة الاستئناف التي أصدرت الحكم وتقوم برفع أوراق الدعوى إلى محكمة التمييز بعد إجراء التبليغات أو تقدم لائحة التمييز إلى محكمة التمييز في عمان مباشرة ويتم

---

(1) د.عباس العبودي ، شرح قانون أصول المحاكمات المدنية ، مرجع سابق ، ص (391) .
(2) د. عبد الرزاق عبد الوهاب ، الطعن في الاحكام بالتمييز في قانون المرافعات ، مطبعة بغداد، بغداد ، 1991 ، ص (201).
(3) راجع المادة (197) من قانون اصول المحاكمات المدنية الاردني.

تقديم لائحة التمييز من قبل محامي استناداً لنص المادة (197) الفقرة 3/ ب من قانون أصول المحاكمات المدنية ، بحيث تتضمن لائحة التمييز:

1- اسم المميز ومن يمثله وعنوان كل منهما للتبليغ.

2- اسم المميز ضده ومن يمثله وعنوان كل منهما للتبليغ.

3- اسم المحكمة التي أصدرت الحكم المميز وتاريخ ورقم الدعوى التي صدر فيها.

4- تاريخ تبليغ المميز للإشعارات بنتيجة الحكم المميز.

5- أسباب الطعن بالتمييز وتكون واضحة وخالية من الغموض وفي بنود مستقلة ومرقمة وعلى المميز أن يبين طلباته وله أن يرفق بلائحة التمييز مذكرة توضيحية مطبوعة تتعلق بأسباب الطعن خلال مدة (30) يوماً من اليوم التالي لتاريخ صدور الحكم إذا كان وجاهياً أو من اليوم التالي لتاريخ قيام الدائرة بتبليغ المدعي الإشعار بمقدار الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة عليه وفق الحكم الصادر عن محكمة الاستئناف الضريبية إذالم يكن ذلك الحكم وجاهياً وفقاً لنص المادة (7) من نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية الحقوقية رقم (3) لسنة 2010 .

تقدم لائحة التمييز إلى محكمة الاستئناف الضريبية أو بواسطة رئيس محكمة الاستئناف التي يقيم المكلف في منطقة اختصاصها وتدفع الرسوم إلى صندوق المحكمة التي قدمت لائحة التمييز بواسطة رئيسها وترسل إلى محكمة الاستئناف الضريبية خلال (10) أيام‌من تاريخ تقديمها وفقاً لنص المادة (8 / ب) من نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية الحقوقية رقم (3) لسنة 2010 .

يتم تبليغ المميز ضده نسخة من لائحة التمييز مرفقةً بها صورة عن الحكم المميز وللمميز ضده أن يقدم لائحة جوابيه خلال عشرة أيام من اليوم التالي لتاريخ تبلغه لائحة التمييز.

وفي اليوم المعين تباشر المحكمة رؤية الدعوى بحضور محامي الفرقاء وتدقق في القضية وتصدر قرارها أما بتأيد الحكم أو بنقضه .

إذا نقض الحكم المميز يعاد إلى المحكمة التي أصدرته ويتم إصدار قرارات محكمة التمييز بالإجماع أو بالأكثرية ويجب أن يحتوي على الأمور التالية:

1- اسم الفرقاء ووكلائهم وعناوينهم .

2- خلاصة واقعة الحكم المميز .

3- الأسباب الواردة من قبل الطرفين في الحكم المميز لتأييده.

4- القرار الذي أصدرته محكمة التمييز بتصديق الحكم المميز أو نقضه والحكم في القضية مع بيان أسباب النقض أو الحكم على أسباب الطعن سواء كان في التصديق أو الرد.

أما المشرع المصري فقد اعتبر الطعن بالنقض هو طريق غير عادي يستهدف مطابقة الحكم بالقانون.

أورد المشرع بالمادة (36) مكرر بالقانون 74 لسنة 2007 يكون الطعن في أحكام محكمة الجنح المتسأنفة الصادرة في الجنح المعاقب عليه بالحبس مدة لا تتجاوز سنتين أو غرامة لا يتجاوز حدها الأقصى 20000 جنيه.

المبحث الثالث

التنفيذ والمصالحة

بعد أن تناولنا في الفصول السابقة الالتزامات المترتبة على عاتق المكلف والآثار المترتبة على مخالفتها الجهة المختصة بتحريك الدعوى الجزائية والمحكمة المختصة بالنظر بالمنازعات الضريبية لا بد هنا من دراسة طرق تنفيذ هذه الالتزامات والقرارات سواء كانت الصادرة عن الدائرة أو المحكمة الضريبية المختصة من خلال بيان طرق تبليغ المكلف بالمطالبات والإشعارات والمهلة القانونية للقيام بتسديد هذه الالتزامات ومن ثم الإنتقال إلى إجراءات التنفيذ الجبري ومن خلال الحجز على الأموال المنقولة وغير المنقولة وفقاً لقانون تحصيل الأموال الأميرية ويمكن للمكلف أن يتقدم بطلب المصالحة على المخالفات والجرائم الضريبية وتعد المصالحة أهم أسباب إنقضاء النزاع بين المكلف والدائرة ذلك أن الهدف الأول للضريبة هو الحصول على المبالغ الضريبية المستحقة على المكلف باعتبار أن الضريبة هي فريضة مالية إجبارية كان من المحتم فرض عقوبات على مخالفة أحكامها وذلك للحيلولة دون تكرار المخالفة أو الجريمة في المستقبل لذلك جاء نظام المصالحة من أجل إنهاء هذه الخلافات.

وعليه سوف نعرض لهذا المبحث من خلال مطلبين الأول للتنفيذ والثاني للمصالحة.

ويلاحظ من خلال دراسة هذا المبحث أن التشريع الأردني وبموجب التعديلات الأخيرة قد استحدث محكمة البداية الضريبية بالإضافة إلى محكمة الاستئناف الضريبية وهي مختصة في النظر بكافة القضايا الضريبية أو النزاعات الناشئة عن تطبيق أحكام القانون بخلاف القانون المصري واللبناني الذي لم يورد أي نص على مثل هذه الاختصاصات مما يؤدي إلى سرعة إنجاز القضايا الضريبية وإنهاء النزاع بين الدائرة والمكلفين.

المطلب الأول

التنفيذ

يعتبر التنفيذ هو الصورة الأساسية لحماية الالتزام في حال امتناع المدين عن الوفاء والالتزام هو رابطة قانونية ذات طبيعة مالية تقوم بين شخصين أو عدة أشخاص نلاحظ أن الالتزام يتكون من عنصرين الأول : الدين الذي يتوجب على المدين الوفاء به وفي حالة عدم الوفاء إجباره على ذلك عن طرق التنفيذ الجبري.(1)

ويقسم التنفيذ إلى قسمين هما:

التنفيذ الاختياري: ويمثل الحالة الطبيعية لتنفيذ الالتزام ويكون عند قيام المدين بالوفاء بدينه من تلقاء نفسه وبدون أي إكراه.

التنفيذ الجبري : وهو التنفيذ التي تقوم به السلطات العامة تجاه المدين ويكون تحت إشرافها ورقابتها القضائية . وذلك بهدف استيفاء الدين عن طريق منع المدين من التصرف بالأموال وإلقاء الحجز سواء كانت هذه الأموال منقولة أو غير منقولة وبيع الأموال المحجوز عليها وحبس المدين ومنعه من السفر ويتكون التنفيذ من طرفين الأول طالب التنفيذ وهو كل من يحق له طلب التنفيذ والمنفذ ضده ويجب توافر شروط الصفة والأهلية لطالب التنفيذ.

الصفة : أن يكون هو صاحب الحق بالتنفيذ الجبري ويجب أن يتم إثبات هذه الصفة عند البدء بإجراءات التنفيذ ويحق للخلف الدائن أن يطلب التنفيذ سواء كان هذا الخلف عاما أو خاصا.(2)

الأهلية : حيث أن الغاية من التنفيذ هو قبض الدين ويعتبر من قبيل أعمال الإدارة وليس من أعمال التصرف فانه لا يشترط توفر شرط أهلية التصرف ويكفي أن يتمتع بأهلية الإدارة.

أما فيما يتعلق بالمنفذ ضده فلا بد أيضا أن تتوافر فيه صفة المديونية سواء كان مدينا أصيلا أو كفيلا أو وارثا وصفته الأهلية في التصرف على اعتبار أن التنفيذ يهدف إلى نزع ملكية المدين عن بعض أمواله المنقولة أو غير المنقولة لذلك يجب أن تتوافر فيه أهلية التصرف ويجوز التنفيذ

---

(1) د.مفلح عواد القضاة ، أصول المحاكمات المدنية والتنظيم القضائي قي الأردن ، مرجع سابق ، ص (181).
(2) د.مفلح عواد القضاة ، أصول التنفيذ دار الثقافة ، عمان ، 2008 ، ص(98).

ضد القاصر وفاقدي الأهلية بشرط أن توجه إجراءات التنفيذ إلى الممثل القانوني للمدين كالولي أو الوصي أو القيم وفي حالة وفاة المدين يجري التبليغ لواضعي اليد على التركة[1].

الشروط الواجب توفرها للحق المطلوب تنفيذه

وفقا لنص المادة (6) من قانون التنفيذ رقم (36) لسنة 2002 يجب أن يتوافر في الحق الواجب تنفيذه الشروط التالية:

1. أن يكون الحق محقق الوجود بمعنى أن يكون الحق ثابتا وحالا وغير متنازع عليه وان لا يكون معلقاً على شرط واقف أو كان حقا غير نهائي.[2]
2. أن يكون حال للأداء وان لا يكون مضافا إلى اجل حيث أن الأجل مصدره القانون أو القضاء أو الاتفاق يحول دون إلقاء الحجز أو التنفيذ وهناك استثناء على هذا الشرط في الحالات التالية :

أ - أن يكون الآجل مشروط لمصلحة الدائن وفقا لأحكام المادة (405) من القانون المدني الأردني.

ب- أن يفقد المدين حقه في الآجل وفقا لنص المادة (404) من القانون المدني في الحالات التالية:

1- إذا حكم بإفلاسه أو بإعساره إذا لم يقدم تأمينات للدين المتفق عليه إذا انقضت توثيقات الدين بفعله أو بسبب لا يد له فيه ما لم يبادر إلى تكميله وكذلك يسقط اجل الدين لموت المدين وفقا لأحكام المادة (406) من القانون المدني.

2- أن يكون الدين معين المقدار : فقد يكون محل الحق مبلغا من النقود عند ذلك يجب أن يكون المبلغ معلوما ومحددا إذا كان شيئا غير النقود مثل أن يكون منقولا فيجب أن يكون معينا وإذا كان عقارا وجب أن يكون معينا بأوصافه كاملا .[3]

وقد نصت المادة (63) من قانون الضريبة العامة على المبيعات على طرق تبليغ المكلف بأي مطالبة أو إشعار أو قرار أو مذكرة أو كتاب صادر عنها وفق أحكام القانون بان يتم إرساله بالبريد المسجل أو بواسطة الشركة المرخصة المعتمدة وذلك على العنوان المعتمد للدائرة وفقا لإحكام المادة(62) من ذات القانون والتي تنص على اعتماد عنوان المسجل الوارد في طلب تسجيله أو في أخر إقرار ضريبي مقدم للدائرة ولا يعتد بأي تغيير يطرأ على هذا العنوان ما لم يكن المسجل قد قام بتبليغه للدائرة خلال (30) يوما من تاريخ التغيير وذلك بموجب كتاب خطي

---

(1) د. امينة النمر ، احكام التنفيذ الجبري وطرقة ، طبعة (2) ، 1971، ص (65) .
(2) محمد حامد فهمي تنفيذ الأحكام والسندات والحجوزات التحفظية ، 1951، ص (79) .
(3) د. مفلح عواد القضاة ، اصول التنفيذ ، مرجع سابق ، ص (106) .

مؤشر عليه من الدائرة . وإذا تعذر التبليغ كما هو وارد سابقا عن طريق التبليغ بالبريد أو بواسطة شركة مرخصة على عنوانه فيجوز إجراء التبليغ عن طريق النشر في صحيفتين يوميتين محلتين ويعتبر في هذه الحالة قانونيا ومنتجا لجميع أثاره.

ويعتبر التبليغ قانونيا بعد مرور عشرة أيام على إرساله في البريد المسجل أو بواسطة الشركة المرخصة إذا كان المكلف مقيما داخل المملكة أو بعد مرور (30) يوما على إرساله بالبريد المسجل أو بواسطة الشركة المرخصة المعتمدة إذا كان مقيما خارجها ويكفي لإثبات التبليغ تقديم الدليل على أن الرسالة المحتوية علة المادة المراد تبليغها قد عنونت وأرسلت بالبريد المسجل أو بواسطة الشركة المرخصة المعتمدة ويعتبر تبليغ المكلف بوجوب دفع الضريبة والمبالغ المستحقة عليه خلال (30) يوما من تاريخ التبليغ كافيا لغايات مباشرة المدير أو من يفوضه إجراءات الحجز والتنفيذ وفق أحكام قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم (6) لسنة 1952 النافذ ودون حاجة لاتخاذ أي من إجراءات التبليغ أو النشر المنصوص عليها في المادتين (7,6) من القانون المذكور .

إذا لم يقم المكلف بدفع الضريبة أو المبالغ المستحقة للدائرة خلال المدة المحددة وهي (30) يوما من تاريخ التبليغ تقوم الدائرة بالمباشرة بتحصيلها وفقا لقانون تحصيل الأموال الأميرية النافذ ويمارس المدير أو من يفوضه جميع الصلاحيات المخولة للحاكم الإداري وللجنة تحصيل الأموال الأميرية المنصوص عليها في ذلك القانون .

وصور وأشكال التنفيذ تكتمل في الحجز على الأموال المنقولة وغير المنقولة بقصد منع صاحبها من التصرف فيها وتكون الغاية من الحجز استيفاء الدين من المال المحجوز عليه أو من ثمنه بعد بيعه ويكون عن طريق الحجز التحفظي أو الحجز التنفيذي أو المنع من السفر وسنتناول هذه الطرق بشيء من التفصيل.

01 الحجز التحفظي المقصود به منع المكلف من التصرف في المال المحجوز عليه وكما نصت عليه المادة (55) من قانون الضريبة العامة على المبيعات "على الرغم مما ورد في أي تشريع آخر للمدير إصدار قرار بإلقاء الحجز التحفظي على الأموال المنقولة وغير المنقولة العائدة لأي مكلف أو منعه من السفر إذا كانت الدائرة تطالبه بدفع الضريبة أو أي مبالغ أخرى تزيد على ألفي دينار ترتبت عليه بموجب أحكام القانون ووجدت دلائل كافيه لدى الدائرة بان المكلف قد يقوم بتهريب أمواله أو التصرف بها بقصد منع التنفيذ عليها بأي شكل من الأشكال ويكون القرار الصادر بإلقاءالحجز التحفظي قابلاً للطعن لدى المحكمة"

02 الحجز التنفيذي بعد قيام الدائرة بتبليغ المكلف بالمبالغ المستحقة عليه تقوم بتطبيق قانون تحصيل الأموال الأميرية من خلال الحجز على الأموال المنقولة وغير المنقولة للمكلف وقد حددت المادة (56) من قانون الضريبة العامة على المبيعات مراعاة ما يلي:

أ- إذا كان المبلغ المحجوز عليه نقداً فلا يجوز أن يتجاوز هذا المبلغ مقدار الضريبة والغرامات والمبالغ الأخرى المستحقة.

ب- إذا كان المبلغ المحجوز عليه من غير النقود فيقوم المدير وبناء على طلب المكلف باتخاذ ما يلزم من إجراءات لتقدير قيمة المال المحجوز واقتصار الحجز على ما يعادل ضعف قيمة الضريبة والغرامات والمبالغ الأخرى المترتبة على المكلف وتكون مصاريف التقدير على نفقة المكلف وان الآثار المترتبة على وضع إشارة الحجز على الأموال المنقولة وغير المنقولة تكمن في منع التصرف بالمال المنقول وغير المنقول.

ج- المنع من السفر تعتبر وسيله من وسائل إجبار المكلف على تسديد المبالغ المستحقة عليه والمنع من السفر إجراء تحفظي والمقصود به المحافظة على حقوق الخزينة المهددة بالضياع خشية مغادرة المكلف البلاد وعدم وجود أموال ظاهره يمكن التنفيذ عليها وهي من الوسائل القهرية لإجبار المكلف على تسديد التزاماته والمبالغ المستحقة عليه وهي صلاحية جوازيه للمدير وتخضع لمصادقة الوزير وفقاً لنص المادة (55) من قانون الضريبة العامة على المبيعات.

وعليه فإن الدائرة ومن اجل ضمان تحصيل المبالغ المترتبة على المكلفين بعد استنفاد كافة الطرق المتاحة للتحصيل تقوم بإجراء الحجز التحفظي والحجز التنفيذي والمنع من السفر ولغايات التسهيل على المكلفين والتخفيف عليهم تم السماح لهم بالتقسيط وفقاً لنص المادة (52) من القانون " للمدير ولأسباب مبرره تقسيط المبالغ المستحقة على المكلف ويلزم بدفع مبلغ إضافي على المبلغ المقسط بنسبة 9% سنوياً " وعالج المشرع بعد القيام بدمج دائرة ضريبة الدخل ودائرة الضريبة العامة على المبيعات في دائرة واحدة أن يتم تحويل الأرصدة الزائدة المدفوعة من قبل المكلف لتسديد أي مبالغ أخرى مستحقه عليه سواء كانت ضريبة دخل أو مبيعات المادة (1/53).[1]

وتتم عملية التنفيذ الجبري وفقاً للمراحل التالية:-

(1) راجع المادة (55) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الاردني والتعميم رقم 241 /2010 المتعلق بتفعيل اجراءات التحصيل والتنفيذ الجبري .

بعد التأكد من أن المبالغ المترتبة على المكلف أصبحت قطعية يتم فتح ملف تنفيذ جبري ويحتوي على الوثائق التالية :

1. نسخة من بيان الضرائب أو المطالبة.
2. نسخة من الإنذارات المرسلة للمكلف.
3. بيان مدون فيه كافة الإجراءات المتعلقة بمتابعة التحصيل.
4. يتم تحويل كود المكلف إلى ملف عامل تنفيذ جبري .

في حال عدم التزام المكلف أو المسجل بالدفع خلال المدة المنصوص عليها في القانون والبالغة 30يوماً من تاريخ تبلغه يتم الحجز على الأموال المنقولة وغير المنقولة للمكلف وفي حال عدم استجابة المكلف بدفع هذه المبالغ تقوم الدائرة باستكمال إجراءات البيع بالمزاد العلني وعلى النحو التالي:

1. بيع الأموال المنقولة (المقتنيات) حيث يقوم موظف التنفيذ الجبري بتنظيم كشف بالمقتنيات المراد بيعها ويتم تبليغ المكلف بذلك وإذا لم يقم المكلف بتسوية أو تسديد الأرصدة خلال 15يوماً من تاريخ تبليغه يتم وضع اليد على مقتنيات المكلف أو المسجل القابلة للحجز بالقدر الكافي لتأدية المبلغ المستحق علية بعد تقديرها من قبل خبير وينظم كشفاً بذلك يشمل كافة الموجودات المراد بيعها ، وبعد ذلك يتم الإعلان عنها للبيع في المزاد العلني في صحيفتين يوميتين مع تحديد هذه الموجودات وماهيتها ويحدد عنوان ووقت دقيق للمزاد وتجري المزايدة بشكل علني بحضور احد المقدرين ويتم إحالة البيع إحالة نهائية على المزاود الأخير بموجب محضر ينظمه المقدر ويتم قبض المبلغ من قبل الجابي وتحرير إيصال استلام رسمي يسلم نسخة منه إلى المكلف أو المسجل.

2. بيع الأموال غير المنقولة بعد إخطار المكلف أو المسجل بمراجعة الدائرة خلال 15يوماً لتسديد الضرائب المستحقة عليه وتسوية وضعه الضريبي يتم مخاطبة المحامي العام المدني لتسجيل قضية تنفيذية ويحدد لها مفوضاً من قبل الدائرة للسير بجميع الإجراءات القانونية (مدعي عام ضريبي). وبعد تسجيل القضية لدى مأمور تنفيذ الخزينة يتم إخطار المكلف أو المسجل عن طريق محضر المحكمة لمراجعة مأمور تنفيذ الخزينة أو الدائرة لتسوية وضعه الضريبي خلال أسبوع من تاريخ تبلغه الإخطار وبعد ذلك يقوم المدعي العام الضريبي وبعد انتهاء فترة الإخطار بالطلب من رئيس تنفيذ الموافقة على تأكيد الحجز على الأموال غير المنقولة للمكلف والسير بإجراءات البيع بالمزاد العلني وبعد الموافقة على طلب المدعي العام الضريبي يتم أخطار المكلف أو المسجل عن طريق المحكمة مرة أخرى لمراجعة مأمور تنفيذ الخزينة أو الدائرة لتسوية وضعة

الضـريبي قبـل السـير بـإجراءات البيـع الفعلـي بـالمزاد العلنـي وإذا لـم يسـتحب المكلـف لـذلك يـتم مخاطبـة دائـرة الأراضــي والمسـاحة لانتـداب خبيـر بالاشـتراك مـع مـأمور التنفيـذ ومـدعي عـام الضريبة لتقدير قيمة الأرض وإصدار قرار خبرة بذلك (مرحلـة وضـع اليد) ويقوم المدعي العام الضريبي بالطلـب مـن رئـيس الإجـراء الموافقـة علـى السير بـإجراءات البيع بـالمزاد العلنـي ونشـر البيع فـي صـحيفتين يـوميتين ويحـدد مـدة 30يومـاً لمراجعـة مـأمور التنفيـذ الـذي يقـع العقـار ضـمن اختصاصه ، وإذا تمت الموافقـة علـى سـعر المـزاود الأخيـر تـتم الإحالـة (إحالـة مؤقتـة) وإذا لـم تـتم الموافقة على سعر المـزاود الأخيـر يـتم النشـر مـرة أخـرى بصـحيفتين يـوميتين ولمـدة ثلاثـة مـرات على التوالي ولمدة خمسـة عشـر يومـاً وبـنفس الصـيغة السـابقة وإذا تمـت الموافقـة علـى سـعر البيـع للمـزاود الأخيـر بعـد النشـر الجديـد تـتم إجـراءات الإحالـة النهائيـة وقـبض الـثمن وتحويلـه للـدائرة بموجب مستند ينظمه مأمور تنفيذ إجراء الخزينة وفـي حالـة عدم وجـود أيـة مزايدات يـتم مخاطبـة محكمـة أمـلاكالدولـة لتسـجيل العقـار باسـم الخزينـة تسـجيلاً مؤقتـاً لمـدة سـنة يتـاح خلالهـا للمكلـف فرصة تسديد الضرائب المترتبة عليهواسترداد العقار وبخلاف ذلك يتم تسجيل العقار رسـمياً باسـم الخزينة وتنزل قيمته من رصيد المكلف.[1]

خلال جميع مراحل إجراءات البيـع بـالمزاد العلنـي ، إذا حضـر المكلـف أو المسـجل لمـأمور التنفيـذ لتقـديم تسـوية علـى المبـالغ المستحقة عليـه وبعـد موافقـة رئـيس التنفيـذ يـتم وقـف كافـة الإجـراءات وللمدعي العام الضريبي الحق بـالاعتراض علـى هـذه التسوية بـأي مرحلـة مـن المراحـل ، وتكـون جميع الرسوم والمصـاريف والتـي تشمل النشـر والدلالـة والخبـرة علـى حسـاب الـدائرة ويـتم تحميلهـا بالنتيجة النهائية على المشتري المحال عليه البيع.

أما موقف المشرع اللبناني تتمتع أموال الخزينة والغرامات والمبالغ الأخـرى المستحقة للدولـة بامتيـاز عـام مـن الدرجـة الأولـى علـى جميـع أمـوال المكلفـين حيـث تقـوم الـدائرة بإنـذار الخاضـع للضريبة وتنبيهه بشكل واضح إلى الملاحظـات وإجـراءات التحصـيل التـي سـوف يتعـرض لهـا فـي حال عدم التسديد خلال مدة شهر من تاريخ الإعلام الضريبي وبعد إنقضـاء مـدة التسـديد الممنوحـة له ولم يؤدي المبـالغ المتوجبـة عليـه علـى الموظـف أن يحـول الملـف إلـى التنفيـذ الجبـري فـي دائـرة التحصيل لمتابعـة تحصـيل الضـرائب والرسـوم وفقـاً لأصـول تحصـيل الضـرائب والرسـوم المماثلـة لها المنصوص عليها في المرسوم الإشتراعي رقم 147 تاريخ 1959/6/12 وتعديلاته[2].

أمـا القـانون المصـري وفـي حالـة عـدم اداء الضـريبة فـي المواعيـد المحـددة تسـتحق الضـريبة الإضـافية بـواقع خمسـة بـالألف مـن قيمـة الضيبة التي يتأخر في سدادها عن المواعيد المحـددة للسـداد

---

(1) راجع التعميم رقم 2010/241 المتعلق بتفعيل اجراءات التحصيل والتنفيذ الجبري ، ص (1- 6).
(2) د. عبدالرؤوف قطيش ، مرجع سابق ، ص(310).

وللمصلحة الحق في اتخاذ إجراءات الحجز الإداري لتحصيل الضريبة الإضافية وأي مستحقات أخرى في عدم سدادها في المواعيد المحددة (المادة (26) من اللائحة التنفيذية).

وأننا نرى أن المشرع الاردني ومن خلال الإجراءات حافظ على حقوق المالكين وذلك بتمكينهم من استعادة العقارات لان الغاية والقصد ولضمان تحصيل المبالغ المستحقة .

وعند قيام المكلف بتسديد كافة الأرصدة المستحقة عليه أو تقسيطها تقوم الدائرة وبناءً على طلب من المكلف بإجراءات فك الحجز عن الأموال المنقولة وغير المنقولة .

المطلب الثاني

المصالحة

المصالحة تمثل اتفاقاً بين المكلف وبين من خوله القانون سلطة التصالح دون أي تدخل من أيجهة أخرى سواء كانت هذه السلطة قضائية أو تشريعية أو تنفيذية ولا تعتبر المصالحة حقاً للمكلف وإنما هو أمر متروك لسلطة الإدارة الضريبية التقديرية صاحب الصلاحية والولاية في إجراء المصالحة ولا معقب عليها.[(1)]

أجاز المشرع الأردني للإدارة الضريبية إجراء المصالحة في المنازعات الضريبية وذلك لغايات تخفيف العبء عن كاهل كل من المكلفين والإدارة الضريبية والقضاء في نظر كافة المنازعات وما يتطلبه ذلك من خبرة فنية وجهد كبير ويؤدي إلى تقصير أمد النزاع بين المكلفين والإدارة الضريبية وتحصيل دين الضريبة في وقت قصير وتعزيز الثقة بينهما.[(2)]

ولم يحدد المشرع في قانون الضريبة العامة على المبيعات تعريف المصالحة التي تتم بين المكلف ودائرة ضريبة الدخل والمبيعات والتي تنقضي بها الدعوى ، وهناك رأي من الفقه يعتبر أن التصالح هو تعبير عن إرادة تنتج آثاراً قانونية ويهدف إلى انقضاء الخصومة الجزائية وبالتالي فإنه تصرف قانوني من جانب واحد لأن القانون يجيز دائماً أساس التصالح على المبلغ الواجب دفعه ولا دخل للمكلف أو الإدارة في تعديل أو تحديد تلك الشروط فالمكلف أما أن يقبلها ويبدي ذلك في طلب التصالح أو يرفضها ولا يتم التصالح وتسير إجراءات الدعوى في طريقها الطبيعي.[(3)]

(1) الدكتور أمال عثمان ، جرائم التموين ، مرجع سابق ، ص (173) .
(2) د. رمضان الصديق ، انهاء المنازعات الضريبية ، مرجع سابق ، ص (331) .
(3) الدكتور محمد سعد الشربيني ، جرائم التهرب من ضريبة المبيعات ، مرجع سابق، ص (374) .

ويرى الباحث أن المشرع الضريبي في قانون الضريبة العامة على المبيعات ميز بين نوعين من المصالحة النوع الأول المصالحة على قضايا جرائم التهرب الضريبي فإن صلاحية عقد المصالحة منحت لوزير المالية أو من يفوضه ووضع المشرع الضريبي قيوداً وشروطاً لا بد من توافرها عند إجراء عقد المصالحة وهي :

- عدم صدور حكم قطعي .
- دفع الضريبة موضوع القضية.
- غرامة بمثابة تعويض مدني تعادل مثل الضريبة .

ويترتب على عقد المصالحة سقوط الدعوى الجزائية ووقف السير بها وإلغاء ما يترتب عليها من أثار وذلك طبقاً لنص المادة (32) من قانون الضريبة العامة على المبيعات والتي تنص على ما يلي " للوزير أو من يفوضه عقد المصالحة في جرائم التهرب من الضريبة وذلك قبل صدور حكم قطعي في الدعوى مقابل دفع الضريبة موضوع القضية وغرامة بمثابة التعويض المدني يعادل مثل الضريبة ويترتب على المصالحة سقوط الدعوى الجزائية ووقف السير بإجراءاتها وإلغاء ما يترتب على ذلك من آثار".

أما النوع الثاني من المصالحة فانه يتعلق بالقضايا الحقوقية فطبقاً لنص المادة (70) من قانون الضريبة العامة على المبيعات منحت هذه المادة الصلاحية للمدير العام بناءً على تنسيب أي من أعضاء النيابة العامة الضريبية إجراء المصالحة في أي قضية أقامها المكلف لدى المحكمة وأوجبت تلك المادة على المحكمة تصديق هذه المصالحة واعتبارها حكماً قطعياً صادراً عنها .

ويقصد بنظام التصالح أن تنقضي الدعوى الجزائية بقيام المتهم بدفع مبلغ من المال فالصلح مع المتهم مقابل التنازل عن سلطة العقاب يعني أن المتهم يستطيع أن يدفع مقابلاً لوقوفه موقف الاتهام أو لما قضي عليه من عقوبة سالبة الحرية، وهو نظام لا يحقق المساواة ولا يكفل احترام المواطنين للقوانين الاقتصادية فالردع الخاص يقتضي أن يقف المتهم علناً في موقف الاتهام وان يصدر ضده حكم ويسجل في صحيفة سوابقه.(1)

والردع العام لا يتحقق إذا انقضت الدعوى باتفاق يتم بعيداً عن بصر الجمهور وسمعه خصوصاً أن جرائم التهرب الضريبي على درجة كبيرة من الخطورة لأنها تمس مصلحة المجتمع ذاته ويترتب عليها ضياع جزء من موارد الدولة المالية وان العقوبة المقيدة للحرية هي

(1) د. احمد فتحي سرور ، الجرائم الضريبية ، مرجع سابق ، ص (257) .

الوسيلة الرادعة لكل من تسول له نفسه التهرب من أداء الضريبة المستحقة على نشاطه وذلك من اجل حماية موارد الدولة.[1]

ويرى الباحثأن المصالحة هي أفضل للإدارة الضريبية من اجل الحصول على حقها بدلاً من الدخول في الإجراءات القضائية الطويلة وتعطي المكلف فرصة من اجل مراجعة نفسه وتصحيح مسلكه .

أن الجهة المختصة بإجراء الصلح حددتها المادة (32) من قانون الضريبة العامة على المبيعات صاحب الاختصاص في المصالحة هو وزير المالية أو من يفوضه وذلك قبل صدور حكم قطعي في الدعوى مقابل سداد الضريبة ودفع تعويض مالي يعادل مثل الضريبة وذلك مقابل تنازل الوزير أو من يفوضه عن الدعوى الجزائية .

ولا يقصد بالحكم القطعي: الحكم الذي استنفذت فيه كافة طرق الطعن ومن غير الممكن طرق باب القضاء لإعادة النظر فيه أو أصبح لا يجوز الطعن فيه لانتهاء المدة وإنما يقصد به الحكم الذي يفصل في النزاع ويؤدي إلى رفع يد المحكمة عنها ولو كان يقبل الطعن فيه بالاستئناف أو التمييز.[2]

وينشأ حق المصالحة من تاريخ نشوء الحق إلى ما قبل صدور الحكم في الدعوى ويتم من خلال الإجراءات التي يقوم بها المكلف المتهم في جريمة التهرب من ضريبة المبيعات في حال وجود العديد من الأدلة والمستندات التي تؤكد ارتكابه للجريمة وذلك بعد مراجعته بها ومناقشته من قبل الجهة المختصة بمعرفة النيابة العامة الضريبية ومواجهته بأدلة الاتهام والتي بها يفضل المكلف المصالحة وسداد الضرائب والتعويضات المستحقة بدلاً من السير في إجراءات الدعوى التي قد تنتهي بصدور حكم جزائي ضده.[3]

يتقدم المكلف بطلب المصالحة لدائرة ضريبة الدخل والمبيعات ويبدي رغبته في سداد التعويضات والضرائب المستحقة عليه وبعد ذلك تتم الموافقة من قبل وزير المالية أو من يفوضه ، أما فيما يتعلق بالمصالحة على القضايا الحقوقية المرفوعة من قبل المكلف لدى المحكمة سواء

---

(1) د.محمود مصطفى ، الجريمة الإقتصادية في القانون المقارن ، الطبعة الثانية ، مطبعة جامعة القاهرة ، 1979، ص (6).
(2) د. مفلح عواد القضاة ، اصول المحاكمات المدنية والتنظيم القضائي ، مرجع سابق ، ص (312) .
(3) د. محمد سعيد الشربيني ، جرائم التهرب من ضريبة المبيعات ، مرجع سابق ، ص (381،382) .

كانت منظورة لدى محكمة البداية الضريبية أو محكمة الاستئناف الضريبية أو محكمة التمييز فإن إجراءات المصالحة تتم وفقاً لأحكام المادة (70) من قانون الضريبة العامة على المبيعات بناءً على تنسيب أي من أعضاء النيابة العامة الضريبية وذلك قبل صدور قرار قطعي فيها ، وقبل إجراء المصالحة مع المكلف يتم تشكيل لجنة من النيابة العامة الضريبية تقوم بدراسة ملف القضية وتقرير لجنة التدقيق وكافة الأوراق والمستندات المرفقة بملف القضية وتقديم المكلف مذكرة بأدلة دفاعه ويتم مناقشته بها ، وفي حال تم التوصل إلى اتفاق بين المكلف ولجنة المصالحة أو ما يعرف بلجنة التسويات حول مشروع المصالحة وموافقة المكلف عليها تقوم اللجنة بإرسال ملف القضية مع مشروع التسوية أو عقد المصالحة إلى المدير العام من اجل دراستها وفي حالة الموافقة على تنسيب لجنة المصالحة المؤلفة من النيابة العامة الضريبية يتم إرسال المصالحة إلى المحكمة من اجل المصادقة عليها واعتبارها حكماً قطعياً صادراً عنها.

أما في حالة عدم موافقة المدير العام على تنسيب لجنة المصالحة المؤلفة من النيابة العامة الضريبية تعاد الأوراق إلى النيابة العامة ويتم بعدها الاستمرار بالسير بإجراءات الدعوى لدى المحكمة .

أن الأثر الذي يترتب على المصالحة هو انقضاء الدعوى العمومية في جريمة التهرب الضريبي بالصلح فيها شريطة عدم صدور حكم قطعي في الدعوى من قبل المحكمة وتوقف كافة إجراءات رفع الدعوى الجزائية من قبل النيابة العامة الضريبية وبالنسبة للمكلف يترتب على المصالحة انقضاء الدعوى الجزائية ووقف السير بإجراء الدعوى لدى المحكمة باعتبار أن عقد المصالحة هو قرار قطعي صادر عن المحكمة.(1)

أما المشرع المصري فقد نص قانون الضريبة العامة على المبيعات أن يتفق الممول والإدارة الضريبية على إنهاء النزاع الضريبي بالصلح سواء كان الخلاف يعود إلى موضوع ربط الضريبة وتحصيلها مما تختص به المحاكم الضريبية أو الإدارية ، والمصالحة في الدعاوى المدنية والإدارية تعني أن يتنازل طرفا الدعوى عن بعض حقهما بغية إنهاء المنازعات دون انتظار حكم القضاء.(2)

وان المشرع المصري استخدم كل من كلمتي الصلح والتصالح في الدعاوى الضريبية الجنائية كما استخدم كلمة التصالح في المنازعات الضريبية غير الجنائية ويفيد الصلح والتصالح في إنهاء

---

(1) د. احمد فتحي سرور ، الجرائم الضريبية ، مرجع سابق ، ص (267) .

(2) د.عوض محمد عوض ، المبادئ العامة في قانون الإجراءات الجنائية ، دار المطبوعات الجامعية ، الاسكندرية ، 1999، ص (131).

المنازعات الضريبية لكل من المكلف والإدارة الضريبية من ناحية المكلف فإن الصلح ينهي الدعوى الجنائية ومن ناحية الضريبة تكون قد استوفت حقها في وقت قصير عما يتيحه لها الاستمرار في رفع الدعوى الجنائية.[1]

المادة (43) من قانون الضريبة العامة على المبيعات نصت على انه يجوز للوزير أو من ينيبه التصالح في الجرائم المنصوص عليها في المادة (41) من القانون المتعلقة بالغرامات مقابل أداء الضريبة والضريبة الإضافية في حالة استحقاقهما وتعويض في حدود الغرامة المنصوص عليها ويترتب على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية ووقف السير بإجراءات التقاضي وإلغاء ما يترتب على ذلك من أثار.[2]

وتنص المادة (45) من قانون الضريبة العامة على المبيعات على أن لا يجوز للوزير أو من ينيبه التصالح في جرائم التهرب الضريبي قبل صدور حكم في الدعاوى مقابل سداد الضريبة والضريبة الإضافية وتعويض يعادل مثلي الضريبة وفي حال صدور الحكم وقبل صيرورتهباتاً يجوز للوزير أو من ينيبه التصالح مقابل سداد الضريبة والضريبة الإضافية وتعويض يعادل ثلاثة أمثال الضريبة وفي حالة تكرار التهرب يجوز مضاعفة التعويض ويترتب على المصالحة انقضاء الدعوى الجنائية وإلقاء الآثار المترتبة على قيامها بما في ذلك العقوبات المقضي بها ، وعليه فإن شروط الصلح تكمن في أن يصدر من وزير المالية أو من ينيبه وان تلاقي إدارة المكلف مع الإدارة الضريبية على الصلح ولا يعتبر الصلح حقاً للمتهم وهو غير ملزم للإدارة الصربيية.[3]
وباستعراض القانون اللبناني فلا يوجد أي نص يتعلق بالمصالحة .

---

(1) د. عبد المولى محمد مرسي ، مرجع سابق ، ص (400).
(2) نفس المرجع ، ص (398).
(3) وجدي شفيق ، مرجع سابق ، ص(206).

الخاتمة

بعد أن انتهيت ، بحمد الله ، من القيام بعرض موضوع الرسالة وهو الجزاءات المترتبة على مخالفة المكلف لالتزاماته في قانون الضريبة العامة على المبيعات في التشريع الأردني رقم (6) لسنة 1994 وتعديلاته وتعرضنا لبعض التشريعات المقارنة التي تطبق تلك الضريبة.

وقد قمنا بتقسيم هذا البحث إلى ثلاثة فصول بالإضافة إلي البحث تمهيدي تناولنا فيه النظرية العامة للجريمة الضريبية ومفهومها وطبيعتها وأركانها ، وانتقلنا إلى الفصل الاول الخاص بدراسة الالتزامات والواجبات المترتبة على عاتق المكلف حيث بينا أولا الالتزام بالتسجيل وتقديم الإقرارات الضريبية من خلال بيان الالتزامات المتعلقة بالتسجيل وإلغاء التسجيل والتغيرات الواردة على طلب التسجيل وتقديم الإقرارات الضريبية في موعدها والمبحث الثاني المتعلق بالالتزام بدفع الضريبة وتوريدها من خلال دراسة التزامات المكلف بالتصريح عن حجم المبيعات الحقيقي ومسك الدفاتر والسجلات المحاسبية وتحصيل الضريبة وتوريدها في المواعيد المحددة والتعاون مع موظفي الدائرة لتمكينهم من القيام بواجباتهم وإجراء عمليات الخصم والرد وفقا لأحكام القانون.

وانتقلنا بعد ذلك إلي الفصل الخاص بالآثار المترتبة على مخالفة الواجبات والالتزامات حيث بينا أولا الآثار المترتبة على الجنح والمخالفات ثم انتقلنا إلي دراسة جرائم التهرب الضريبي من خلال بيان أشكاله وأسبابه وطرق معالجته وصور السلوك الايجابي والسلبي لهذه الجريمة ومبدأ الشرعية في جريمة التهرب من ضريبة المبيعات ، وانتقلنا بعد ذلك إلي الفصل الثالث لدراسة الجوانب الإجرائية المتمثلة بالجهة المختصة بتحريك الدعوى والمحكمة المختصة بالنظر فيها ثم إجراءات التنفيذ والصلح ،وتالياً سنتناول النتائج ثم التوصيات:-

النتائج

أولاً: لم يتضمن قانون الضريبة العامة على المبيعات أية نصوص من أجل تعزيز الوعي الضريبة والاستجابة الطوعية لدى المكلفين وتنمية الشعور لديهم بأهمية الضريبية والفائدة التي تعود على المجتمع وذلك بهدف الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

ثانياً: لم يضع المشرع أي نصوص لتصنيف المكلفين وفقاً لدرجة مدى الالتزام الضريبي ومعماملتهم على هذا الأساس من خلال ما يعرف بالمسرب الأخضر وقبول الإقرارات المقدمة من قبلهم دون تدقيق وذلك لتحفيزهم على الاستمرار بهذا الالتزام.

ثالثاً: تبين من خلال دراسة حد التسجيل الاختياري أن المشرع ترك حرية الخيار المطلقة للمكلف بالتسجيل لدى الدائرة في حالة رغبته في ذلك دون تحديد حد أدنى للتسجيل الاختياري مما يؤدي إلى زيادة عدد المسجلين وزيادة الأعباء على الدائرة دون جدوى.

رابعاً: الزم المشرع المسجل بتقديم الإقرارات الضريبية بشكل مستمر سواء كان المكلف عاملاً أو متوقف عن العمل وهذا يؤدي إلى زيادة الأعباء على الدائرة والمكلف.

خامساً: أعطى المشرع الحق بتعديل الإقرارات الضريبية خلال مدة أربع سنوات وهي فترة طويلة ومتزامنة مع عدم الالتزام بمعايير وأسس موضوعية عند تعديل هذه الإقرارات الضريبية .

سادساً: لم يضع المشرع نصوصاً واضحة لغايات التنفيذ الجبري وإنما اعتمد على قانون تحصيل الأموال الأميرية .

سابعاً: لا يمكن مطالبة المسجل الوفاء بالتزاماته دون أن يكون لديه العلم الكافي لهذه الالتزامات ومتطلباتها ، لذلك يجب أن تقوم الإدارة الضريبية بتوفير المعلومات الخاصة لهذه الالتزامات وما يتعلق به من إجراءات ، وأن يكون عالماً بالمكان والزمان الذي يتوجب عليه قانوناً الوفاء بها من خلال عدة وسائل منها إصدار الكتيبات ، الاتصالات الهاتفية ، ونشر المعلومات عبر شبكة الانترنت وعقد الدورات واللقاءات المباشرة ، والإعلان عن طريق وسائل الاعلان المختلفة بهدف التوعية بالحقوق والواجبات وتحسين استيعابهم للنظام الضريبية وأهميته.

التوصيات

أولاً : أهمية تنمية وزيادة الوعي الضريبي لدى كافة الأفراد وإشعارهم بأهمية الضريبة والفائدة التي تعود على المجتمع من خلال إنشاء قسم مختص من الخبراء لتقديم النصح والإرشاد والتوجيه الضريبي وبناء جسور الثقة بين الدائرة والمكلفين والعمل على توجيه الإعلام الضريبي لإبراز هذه الصورة.

ثانياً: العمل على تصنيف المكلفين وفق درجة مدى الالتزام الضريبي ومعاملتهم وفقا لذلك من خلال ما يعرف بالمسرب الأخضر وقبول الإقرارات الضريبية المقدمة من قبلهم دون تدقيق وذلك لتحفيزهم على الاستمرار بالالتزام وإعفاء المكلفين المتوقفين عن العمل من تقديم الإقرارات الضريبية.

ثالثاً: إعادة النظر في حد التسجيل المنصوص عليه في قانون الضريبة العامة وخصوصا فيما يتعلق بالنشاط التجاري إلى (200000) دينار ووضع حد أدنى للتسجيل الاختياري.

رابعاً: المكافحة الوقائية من خلال التشريع عن طريق تخفيف العبء المفروض على المكلف من قيود والتزامات مع عدم الإخلال بضوابط ومتطلبات أحكام ربط الضريبة وتحصيلها وخصوصاً ما يتعلق بارتباط معيار أداء الضريبة بتحصيل الثمن وليس بتاريخ استحقاق الضريبة (بقدر ما حصل من الثمن في البيوع الآجلة) .

خامساً: تعديل المدة التي يحق للدائرة فيها تعديل الإقرارات الضريبية بسنتين بدلاً من أربع سنوات ووضع قواعد وأسس موضوعية لتدقيق الإقرارات الضريبية وتعديلها بهدف توحيد الإجراءات وتحقيق العدالة الضريبية.

سادساً: رفع كفاءة العاملين وذلك بوسائل متعددة من خلال العمل على وضع أسس لاختيار الموظفين العاملين في الدائرة والعمل على تدريبهم وفقاً لمعايير توضع لهذه الغاية تؤدي إلى استقطاب أصحاب الكفاءات والخبرات العالية وزيادة الحوافز الممنوحة للموظفين بهدف منع التسرب الوظيفي.

سابعاً: تحديث وتطوير شبكة المعلومات الضريبية وربطها مع كافة دوائر الدولة وشركات القطاع الخاص من أجل الحصول على المعلومات بصورة مستمرة وفي الوقت المناسب وبدون تأخير.

ثامناً: تدعيم مديرية مكافحة التهرب الضريبي ورفدها بالكفاءات وزيادة أعداد العاملين فيها وتعزيز استقلاليتها.

تاسعاً: اختصار الإجراءات اللازمة لرفع الدعوى في حالة التهرب بما يؤدي إلى تقصير أمد المحاكمة من خلال عدة إجراءات منها تقدير الضريبة بشكل صحيح وفي وقت مبكر.

عاشراً: تفعيل إجراءات التنفيذ الجبري بما في ذلك إجراءات البيع في المزاد العلني وضع عقوبات تكميلية إلى جانب العقوبات الأصلية للحد من التهرب الضريبي مثل إغلاق المنشاة مدة من الزمن.

المراجع

<u>أولا: الكتب القانونية</u>

1. البشري الشربجي ، جرائم الضرائب والرسوم ، دار الجامعات المصرية ، الاسكندرية 1993.
2. أبو بكر الصديق عامر ، أحكام التجريم في قانون الضريبة العامة على المبيعات ، مكتبة عرب ، القاهرة ، بدون سنة نشر.
3. إبراهيم الميخي ، جرائم التهرب الضريبي ، مركز دلتا للطباعة ، القاهرة 1999.
4. إبراهيم علي عبدالرزاق ، موسوعة الدليل في الضريبة على المبيعات والضريبة على القيمة المضافة ، منشأة المعارف ، الاسكندرية 1997.
5. د. ادوارد جريس بشاي ، التجريم الضريبي المصري ، دار إلياس العصرية ، القاهرة بدون تاريخ نشر.
6. د. آمال عثمان ، جرائم التموين دار النهضة العربية ، القاهرة عام 1981.
7. د. آمال عثمان ، شرح قانون العقوبات الاقتصادي ، دار النهضة العربية القاهرة ، 1983.
8. د. أحمد صبحي العطار ، علم العقاب ، الطبعة الأولى 1998.
9. د. أحمد فتحي سرور ، التهرب الضريبي في القانون المصري ، جامعة القاهرة 1980.
10. د. أحمد فتحي سرور ، الجرائم الضريبية ، دار النهضة العربية ، القاهرة 1990.
11. د. أحمد فتحي سرور ، الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية ، دار النهضة العربية ، القاهرة 1984.
12. د. أحمد فتحي سرور ، أصول قانون العقوبات ، النظرية العامة للجريمة ، دار النهضة العربية ، القاهرة 1979.
13. د. أحمد ماهر عبدالحميد نمر ، التهرب الضريبي في القانون المصري ، جامعة القاهرة 1980.
14. د. أمينة النمر ، أحكام التنفيذ الجبري وطرقه ، طبعة (2) عام 1971.
15. د. أيمن حداد ، عمر بني ارشيد ، الضريبة العامة على المبيعات ، دار الصفا للنشر ، عمان 2010.
16. د. باهر محمد عتلم، المالية العامة ، مطبعة المعرفة ، القاهرة 1990.
17. د. جلال الشافعي ، الموسوعة الضريبية الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعية والضريبة على أرباح الشركات والضريبة العامة على المبيعات ، 1999.
18. د. جلال ثروت ، أصول المحاكمات الجزائية ، منشأة المعارف ، الاسكندرية ، 1989.
19. د. حسن صادق المرصفاوي ، التجريم في تشريعات الضرائب ، دار المعارف ، الاسكندرية 1963.
20. د. حسن كمال وسعيد عبدالمنعم ، الضريبة العامة على المبيعات في التشريع المصري ، مكتبة كلية التجارة ، جامعة عين شمس 1991.
21. د. حسين خلاف ، الأحكام العامة في قانون الضريبة ، دار النهضة العربية ، القاهرة 1966.
22. د. خالد الخطيب ،التهرب الضريبي، جامعة دمشق ، كتاب منشورفي مجلة جامعة دمشق مجلد (16) العدد (2)، 2000.
23. د. خالد الخطيب المهايني ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، منشورات جامعة ، دمشق 1999 – 2000.
24. د. رمضان الصديق ، الإدارة الضريبية الحديثة ، دار النهضة العربية ، القاهرة عام 2006.
25. د. رمضان الصديق ، إنهاء المنازعات الضريبية ، دار النهضة العربية ، القاهرة، 2006.

26. د. زكريا محمد البيومي، موسوعةالدكتور زكريا محمد بيومي في القوانين والاحكام والفتاوى الضريبية،الجزء الاول،القاهره،2002
27. د. زكريا محمد بيومي ، شرح قانون الضريبة العامة على المبيعات ، مكتبة شادي ، القاهرة 1991.
28. د. زكريا محمد بيومي ، مبادئ المالية العامة ، دار النهضة العربية القاهره ،1978.
29. د. صخر عبدالله الجندي ، نحو قانون عقوبات ضريبي يواجه تحديات العصر ، دار الثقافة للنشر ، عمان عام 2005.
30. د. صخر عبدالله الجنيدي ، جريمة التهرب الجمركي في ضوء الفقه والقضاء ، طبعة عام (2002).
31. د. عاطف صدقي ، مبادئ المالية العامة ، القاهرة 1970.
32. د. عباس العبودي ، شرح أحكام قانون أصول المحاكمات المدنية ، دار الثقافة للنشر، عمان 2006.
33. د. عبدالرؤوف قطيش ، الضريبة على القيمة المضافة تشريعاً وتطبيقاً ، الطبعة الأولى ، دار الخلود للنشر والتوزيع، لبنان ، 2002.
34. د. عبدالرزاق السنهوري ، الوسيط في القانون المدني ، القاهرة ، ج2.
35. د. عبدالرزاق عبدالوهاب ، الطعن في الأحكام بالتمييز في قانون المرافعات ، مطبعة بغداد ، بغداد 1991.
36. د. عبدالمنعم عبدالغني علي ، نظرية الضريبة على القيمة المضافة ، دار النهضة العربية ، القاهرة 1997.
37. د. عبدالمولى محمد مرسي ، قانون الجزاءات العقابية في الجرائم الضريبية ، مكتبة شادي ، القاهرة ، الطبعة الأولى 2009.
38. د. عادل العلي ، المالية العامة والقانون المالي والضريبي ، الجزء الأول ، الطبعة الأولى ، إثراء للنشر والتوزيع ، عمان ، 2009.
39. د. عصام بشور ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، جامعة دمشق ، 1995.
40. د. عمرو إبراهيم الوقاد ، النظرية العامة في القانون الجزائي ، الكتاب الأول 1998.
41. د. عوض محمد عوض ، المبادئ العامة في قانون الإجراءات الجنائية ، دار المطبوعات الجامعية ، الاسكندرية عام 1999.
42. د. قدري نقولا عطية ، ذاتية القانون الضريبية وأهم تطبيقاته ، مطبعة معهد دورن يوسكو ، الاسكندرية 1990.
43. د. ماجد راغب الحلو ، القضاء الأداري ، دار المطبوعات الجامعية ،الاسكندريه،1999..
44. د. محمد سعد الشربيني ، جرائم التهرب من ضريبة المبيعات ، دار النهضة العربية ، القاهرة 2002.
45. د. محمد صبحي نجم ، الوجيز في قانون أصول المحاكمات الجزائية الأردني ، دار الثقافة ، عمان 1995
46. د. محمد محمود سعيد ، حق المجني عليه في تحريك الدعوى الجزائية ، دار الفكر العربي
47. د. محمد مصباح القاضي ، جرائم الممول المضرة بالخزانة العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة 1996.
48. د. محمد نجم ، شرح قانون العقوبات الأردني ، القسم العام ، دار الثقافة ، عمان 1991.
49. د. محمد نجيب حسني ، شرح قانون العقوبات ، دار النهضة العربية ، القاهرة 1979.

50. د. محمود مصطفى ، الجريمة الاقتصادية في القانون المقارن ، الطبعة الثانية ، جامعة القاهرة 1979.
51. د. محمود نجيب حسني ، شروح قانون الإجراءات الجنائية ، دار النهضة العربية ،القاهره،1995.
52. د. مفلح القضاة ، شرح قانون أصول المحاكمات المدنية والتنظيم القضائي ، دار الثقافة ، عمان 1988.
53. د. مفلح عواد القضاة ، أصول التنفيذ ، دار الثقافة ، عمان 2008.
54. د. نائل عبدالرحمن صالح ، الجرائم الاقتصادية في القانون الأردني ، دار الفكر للطباعة ، عمان 1990.
55. د. نائل عبدالرحمن صالح ، ضريبة الدخل أحكامها والجرائم الواقعة عليها ، عمان 1986.
56. عبدالحميد المنشاوي ، عبدالفتاح مراد ، شرح قانون ضريبة المبيعات ، دار المكتبات الكبرى ، القاهرة 1995.
57. عمر بني ارشيد وحسين المومني ، المادة العلمية لقانون الضريبة العامة على المبيعات ، دار وائل للنشر ، عمان 2004.
58. فادي موبيز القاعي ، الضريبة على القيمة المضافة ، دار النهار للنشر والتوزيع ،لبنان 2002.
59. فتحي عبدالسلام إبراهيم ، التشريعات الجمركية في ضوء الفقه والقضاء ، مطبعة أبناء وهبه حسان ، القاهرة عام 1991.
60. محمد حامد فهمي ، تنفيذ الأحكام والسندات والحجوزات التحفظية 1951.
61. محمد عبدالحميد مكي ، القيود القانونية على تحريك الدعوى الجنائية ، دار النهضة العربية ، القاهرة 1992.
62. محمود سمير عبدالفتاح النيابة العامة وسلطتها في إنهاء الدعوى الجنائية بدون محاكمة منشأة المعارف ، الاسكندرية 1986.
63. محمود محمود مصطفى ، شرح قانون العقوبات ، القسم العام ، الطبعة(9) ، 1973.
64. وجدي شفيق ، المفيد في شرح التجريم والمنازعات والتهرب والتصالح في ضريبة المبيعات ، يونيتد للإصدارات القانونية ، طبعة 2010.

<u>ثانياً: الرسائل والبحوث</u>

1. أحمد فوزي السيد الخولي ، ظاهرة التهرب من الضريبة العامة على المبيعات ، رسالة ماجستير ، جامعة الاسكندرية 2007.
2. د .مجدي محمد علي ، جريمة التهرب الضريبي ،رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة ، كلية الحقوق ، 1995.
3. د. محمد الحلاق ، النزاع الضريبي أمام القضاء السوري ،بحث منشورفي مجلة جامعة دمشق ، المجلد 21 ، العدد 2 عام 2005.
4. رنا إبراهيم العطور ، التهرب من ضريبة الدخل في الأردن ، رسالة ماجستير ، الجامعة الأردنية 1993.
5. سعود علي موسى ، شكاوى المجني عليه ، رسالة دكتوراه جامعةالقاهرة غير منشوره،1990.

6. شويكار إسماعيل حسن ، الضريبة على القيمة المضافة في اطار السوق العربيه المشتركه دراسة مقارنه،جامعة القاهره غير منشوره، 2003
7. طالب نور عبود الشرع ، الجريمة الضريبية ، رسالة دكتوراه ، مقدمة إلى كلية القانون ، جامعة الموصل ، 2000.
8. عارف السعايدة ، نطاق تطبيق الضريبة العامة على المبيعات ، رسالة ماجستير ، جامعة الاسراء، 2008.
9. عبدالكريم عايض سهيل ، الجزاءات المترتبة على تهرب المكلف من ضريبة الدخل ، رسالة ماجستير ، جامعة الإسراء ، 2008.
10. محمد نوح الدراوشة ، إلتزامات المكلف في قانون ضريبة الدخل الأردني ، رسالة ماجستير ، جامعة آل البيت غير منشورة،2002.
11. وصفي المحارمة ، أسباب التهرب من ضريبة الدخل في الأردن ، رسالة ماجستير ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،غير منشورة 2003.

ثالثاً: القوانين والأنظمة والتعليمات

1- قانون أصول المحاكمات المدنية رقم 24 لسنة 1988 وتعديلاته.
2- قانون أصول المحاكمات الجزائية رقم 9 لسنة 1961 وتعديلاته.
3- قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم 6 لسنة 1994 وتعديلاته.
4- قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري رقم 11 لسنة 1991 وتعديلاته.
5- قانون الضريبة على القيمة المضافة اللبناني رقم 379 لسنة 2005 وتعديلاته.
6- قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم 6 لسنة 1952 وتعديلاته.
7- القانون المدني الأردني رقم 43 لسنة 1976 وتعديلاته.
8- قانون ضريبة الدخل الأردني المؤقت رقم 28 لسنة 2009.
9- قانون العقوبات الأردني رقم 12 لسنة 1960 وتعديلاته.
10- قانون التنفيذ الأردني رقم (36) لسنة 2002 وتعديلاته.
11- نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية الحقوقية رقم 3 لسنة 2010.
12- تعليمات رد الضريبة رقم 9 لسنة 2010 صادرة عن وزير المالية،عمان.
13- تعليمات خصم الضريبة رقم 10 لسنة 2010 صادرة عن وزير المالية،عمان.
14- تعليمات تنظيم السجلات والمستندات والاستثناء منها في ضريبة المبيعات رقم 8 لسنة 2010 صادرة عن وزير المالية،عمان.
15- تعليمات مصادر معلومات قرار التقدير الأولي لضريبة المبيعات رقم 4 لسنة 2010 صادرة عن وزير المالية،عمان.
16- تعليمات أسس وإجراءات التقدير الإداري على غير المسجلين في ضريبة المبيعات رقم 3 لسنة 2010 صادرة عن وزير المالية،عمان.
17- تعليمات تحديد أسس وإجراءات التقدير الأولى لضريبة المبيعات رقم (3) لسنة 2010 صادرة عن وزير المالية،عمان.
18- تعليمات تحرير الفاتورة الضريبية لضريبة المبيعات رقم 7 لسنة 2010 صادرة عن وزير المالية،عمان.
19- تعليمات طرق دفع ضريبة المعبيات وتوريدها وتقسيطها وتأجيل دفعها رقم 2 سنة 2010 صادرة عن وزير المالية،عمان.
20- تعليمات التسجيل لدى دائرة ضريبة الدخل والمبيعات رقم 2 لسنة 2010 صادرة عن وزير المالية،عمان.

21- تعليمات إجراءات عمل هيئة الاعتراضات وكيفية اتخاذ قراراتها رقم 3 لسنة 2010 صادرة عن وزير المالية،عمان.

22- تعليمات طرق تقديم الإقرار الضريبي لضريبة المبيعات رقم 6 لسنة 2010 صادرة عن وزير المالية،عمان.

23- التعميم رقم 241 / 2010 تفعيل إجراءات التحصيل والتنفيذ الجبري صادر عن مدير عام دائرة ضريبة الدخل والمبيعات.

24- نشرة الوعي الضريبي لسنة 2004 صادر عن دائرة ضريبة الدخل والمبيعات، مدرية الإعلام الضريبي .

25- دليل التسجيل في الضريبة على القيمة المضافة اللبناني ، صادر عن وزير المالية اللبناني 2003.

26- الدليل العام للضريبة على القيمة المضافة اللبناني ، صادر عن وزارة المالية،بيروت 2002.

27- دليل المحاسبه في الضريبة على القيمة المضافة اللبناني ، صادر عن وزير المالية اللبناني،بيروت 2003.

رابعاً: القرارات القضائية

القرارات القضائية منشورة على موقع عدالة ومجلة المحامين.

ABSTRACT

Sanctions for violating its obligations to designate the law of the general sales tax legislation in a comparative study of Jordan.

Prepare By

Monzer Saleh Ali Hamad

Supervisor

Prof. Dr Adel Flaih Al-Ali

Addressed this letter the subject of sanctions resulting from the fear of costly obligations in the law of the General Sales Tax No. 6 of 1994, as amended, targeted to the statement of commitments and obligations rests with the taxpayer and the implications of the violation through the study of the general theory of the crime of tax and concept of nature and its elements and the statement of commitments on up and submit tax returns and pay the tax and supply in a timely manner and then move in the second quarter to study the implications of the misdemeanors, violations and implications of the crimes of tax evasion and the statement of cases of violations and cases of tax evasion and sanctions imposed on it.

The third chapter is devoted to talk about the procedural aspects of the charge of violation of its obligations, including the competent authority to move the lawsuit and the court competent to hear and move on to talk about the implementation and reconciliation.

It is noteworthy here that we have a comparison between tax legislation and Jordanian, Lebanese , and Egyptian tax legislation in order to stand on the experiences of other legislative and access to them.